



Teismo praktikos rinkinys

GENERALINIO ADVOKATO
MELCHIOR WATHELET IŠVADA,
pateikta 2016 m. sausio 27 d.¹

Byla C-464/14

**SECIL – Companhia Geral de Cal e Cimento SA
prieš
Fazenda Pública**

(Tribunal Tributário de Lisboa (Lisabonos mokesčių bylų teismas, Portugalija) pateiktas prašymas
priimti prejudicinį sprendimą)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą — Europos ir Viduržemio jūros regiono šalių asociacijos
susitarimas — EB ir Tuniso susitarimas — EB ir Libano susitarimas — Laisvas kapitalo judėjimas —
Apribojimai“

I – Įžanga

1. Šis prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su SESV 63 ir 64 straipsnių, taip pat 1995 m. liepos 17 d. Briuselyje pasirašyto Europos ir Viduržemio jūros regiono šalių asociacijos susitarimo, steigiančio Europos Bendrijų bei jų valstybių narių ir Tuniso Respublikos asociaciją, Europos Bendrijos bei Europos anglių ir plieno bendrijos vardu patvirtinto 1998 m. sausio 26 d. Tarybos ir Komisijos sprendimu 98/238/EB, EAPB² (toliau – EB ir Tuniso susitarimas), 31, 34 ir 89 straipsnių ir 2002 m. birželio 17 d. Liuksemburge pasirašyto Europos ir Viduržemio jūros regiono šalių asociacijos susitarimo, steigiančio Europos bendrijos bei jos valstybių narių ir Libano Respublikos asociaciją, Europos Bendrijos bei Europos anglių ir plieno bendrijos vardu patvirtinto 2006 m. vasario 14 d. Tarybos sprendimu 2006/356/EB³ (toliau – EB ir Libano susitarimas), 31, 33 ir 85 straipsnių išaiškinimu.

2. Palyginti su ankstesnėmis bylomis, kuriose kilo Europos ir Viduržemio jūros regiono šalių asociacijos susitarimų aiškinimo klausimų, šioje byloje kyla laisvo kapitalo judėjimo klausimų, todėl taikomos ir ESV sutarties, ir minėtų susitarimų nuostatos. Taigi Teisingumo Teismui reikės pirmą kartą nagrinėti galimos vienu nuostatų taikymo pirmenybės prieš kitas klausimą.

1 — Originalo kalba: prancūzų.

2 — OL L 97, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 11 sk., 28 t., p. 187.

3 — OL L 143, p. 1.

II – Teisinis pagrindas

A – Sąjungos teisė

1. ESV sutartis

3. SESV 63 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Pagal šiame skyriuje išdėstytas nuostatas uždraudžiami visi kapitalo judėjimo tarp valstybių narių ir tarp valstybių narių bei trečiųjų šalių apribojimai.“

4. SESV 64 straipsnio 1 dalyje, kurioje nustatoma apsaugos sąlyga, nurodyta:

„63 straipsnio nuostatos nekludo taikyti trečiosioms šalims 1993 m. gruodžio 31 d. pagal nacionalinę ar Sąjungos teisę galiojančių apribojimų, nustatytų kapitalo judėjimui į trečiąsias šalis ar iš jų, susijusiam su tiesioginėmis investicijomis, apimančiomis ir investicijas į nekilnojamąjį turtą, su įsisteigimu, finansinių paslaugų teikimu ar vertybinių popierių įsileidimu į kapitalo rinkas. <...>“

5. SESV 65 straipsnio 1–3 dalyse numatyta:

„1. 63 straipsnio nuostatos nepažeidžia valstybių narių teisės:

- a) taikyti atitinkamas savo mokesčių įstatymų nuostatas, pagal kurias skiriami mokesčių mokėtojai dėl jų skirtingos padėties gyvenamosios vietos arba kapitalo investavimo vietos atžvilgiu;
- b) imtis visų reikalingų priemonių, kad būtų užkirstas kelias nacionalinių įstatymų ir kitų teisės aktų pažeidimams, ypač apmokestinimo ir finansų įstaigų riziką ribojančios priežiūros srityje, arba nustatyti duomenų apie kapitalo judėjimą deklaravimo tvarką administravimo ar statistinės informacijos tikslais, arba imtis priemonių, pateisinamų viešosios tvarkos ar visuomenės saugumo požiūriu.

2. Šio skyriaus nuostatos nekludo taikyti su Sutartimis suderinamų įsisteigimo teisės apribojimų.

3. 1 ir 2 dalyse nurodytos priemonės ir tvarka neturi sudaryti laisvo kapitalo judėjimo ir mokėjimų, kaip nustatyta 63 straipsnyje, savavališko diskriminavimo ar užslėpto apribojimo.“

2. EB ir Tuniso susitarimas

6. EB ir Tuniso susitarimo III antraštinėje dalyje esantis 31 straipsnis „Įsisteigimo teisė ir paslaugos“ suformuluotas taip:

„1. Šalys susitaria išplėsti susitarimo taikymo sritį, kad ji apimtų vienos Šalies bendrovių teisę įsisteigti kitos Šalies teritorijoje ir vienos Šalies bendrovių paslaugų teikimo kitos Šalies paslaugų gavėjams liberalizavimą.

2. Asociacijos taryba pateiks reikalingas rekomendacijas šio straipsnio 1 dalyje nurodytam tikslui įgyvendinti.

Pateikdama šias rekomendacijas, Asociacijos taryba atsižvelgs į patirtį, įgytą tarpusavyje taikant didžiausio palankumo režimą ir atitinkamus šalių įsipareigojimus pagal Bendrąjį susitarimą dėl prekybos paslaugomis, pridėtą prie Pasaulio prekybos organizacijos (PPO) steigimo sutarties, toliau vadinamą GATS, visų pirma numatytus jo V straipsnyje.

3. Šio tikslo įgyvendinimą Asociacijos taryba pirmą kartą vertins ne vėliau kaip praėjus penkeriems metams nuo šio susitarimo įsigaliojimo.“

7. Šio susitarimo IV antraštinės dalies „Mokėjimai, kapitalas, konkurencija ir kiti ekonominiai klausimai“ I skyriuje „Einamieji mokėjimai ir kapitalo judėjimas“ esančiame 34 straipsnyje numatyta:

„1. Atsižvelgdamos į mokėjimų balanso kapitalo sąskaitoje sandorius, [Sąjunga] ir Tunisas įsipareigoja nuo šio susitarimo įsigaliojimo dienos užtikrinti laisvą kapitalo judėjimą, susijusį su tiesioginėmis investicijomis Tunise į bendroves, įsteigtas pagal galiojančius teisės aktus, taip pat šių investicijų gražos ir viso iš jų gaunamo pelno išmokėjimą ir repatrijavimą.

2. Šalys konsultuojasi tarpusavyje siekdamos palengvinti kapitalo judėjimą tarp [Sąjungos] ir Tuniso ir visiškai jį liberalizuoti, jeigu yra tenkinamos būtinos sąlygos.“

8. Minėto susitarimo 89 straipsnyje, esančiame jo VIII antraštinės dalies „Institucinės, bendrosios ir baigiamosios nuostatos“ I skyriuje, nustatyta:

„Nė viena šio susitarimo nuostata:

- neišplečiamos mokestinės lengvatos, kurias Šalis yra suteikusi pagal bet koki tarptautinį susitarimą arba tvarką, kurie šiai Šaliai yra privalomi,
- netrukdo Šaliai priimti ar taikyti priemones, skirtas sukčiavimo ar mokesčių vengimo prevencijai,
- nekliudo Šalies teisei taikyti atitinkamas savo mokesčių teisės aktų nuostatas mokesčių mokėtojams, kurių padėtis nėra vienoda gyvenamosios vietos požiūriu.“

3. EB ir Libano susitarimas

9. EB ir Libano susitarimo 31 straipsnyje, kuris yra IV antraštinės dalies „Mokėjimai, kapitalas, konkurencija ir kiti ekonominiai klausimai“ 1 skyriuje „Einamieji mokėjimai ir kapitalo judėjimas“, nustatyta:

„Pagal šio Susitarimo nuostatas ir taikant 33 ir 34 straipsnių nuostatas [Sąjunga] ir Libanas tarpusavyje netaiko jokių apribojimų kapitalo judėjimui ir nediskriminuoja savo piliečių dėl jų pilietybės ar gyvenamosios vietos ir nediskriminuoja dėl vietos, į kurią šis kapitalas investuojamas.“

10. Minėto susitarimo tame pat 1 skyriuje esančiame 33 straipsnyje numatyta:

„1. Vadovaujantis šio Susitarimo nuostatomis ir kitais [Sąjungos] ir Libano tarptautiniais įsipareigojimais, 31 ir 32 straipsnių nuostatos neturi įtakos apribojimams, kurie šio Susitarimo įsigaliojimo dieną galioja Šalių tarpusavyje [tarp Šalių] kapitalo, susijusio su tiesioginėmis investicijomis, įskaitant į nekilnojamąjį turtą, tarpusavio judėjimui, įsisteigimui, finansinių paslaugų teikimui ir vertybinių popierių įtraukimui į kapitalo rinkas.

2. Tačiau tai neturi įtakos [Sąjungos] rezidentų investicijų Libane arba Libano rezidentų investicijų [Sąjungoje] ir iš jų gauto pelno pervedimui į užsienį.“

11. Minėto susitarimo 85 straipsnyje, kuris yra VIII antraštinėje dalyje „Institucinės, bendrosios ir baigiamosios nuostatos“, nustatyta:

„Tiesioginių mokesčių srityje nė viena šio Susitarimo nuostata:

- a) neišplečia mokestinių lengvatų, kurias kuri nors iš Šalių yra suteikusi pagal bet koki tarptautinį susitarimą arba tvarką, kurie yra jai privalomi;
- b) netrukdo kuriai nors iš Šalių priimti arba taikyti priemones, skirtas sukčiavimo ar tyčinio vengimo mokėti mokesčius prevencijai;
- c) neprieštaruja kurios nors iš Šalių teisei taikyti atitinkamas savo mokesčių teisės aktų nuostatas mokesčių mokėtojams, kurių padėtis nėra lygiavertė, ypač dėl jų gyvenamosios vietos.“

B – *Tarptautinė viešoji teisė*

12. Pagal 1969 m. gegužės 23 d. Vienos konvencijos dėl tarptautinių sutarčių teisės (*Jungtinių Tautų sutarčių rinkinys*, 1155 t., p. 331, toliau – Vienos konvencija) 1 straipsnį „Konvencijos taikymo sritis“ ši konvencija taikoma sutartims tarp valstybių.

13. Minėtos konvencijos 30 straipsnyje „Vėliau tuo pačiu klausimu sudarytų sutarčių taikymas“ nustatyta:

„1. Atsižvelgiant į Jungtinių Tautų Chartijos 103 straipsnį, valstybių, kurios yra vėliau tuo pačiu klausimu sudarytų sutarčių šalys, teisės ir įsipareigojimai nustatomi vadovaujantis tolesnių šio straipsnio dalių nuostatomis.

<...>

3. Jei visos ankstesnės sutarties šalys taip pat yra ir vėlesnės sutarties šalys, tačiau ankstesnė sutartis nėra nutraukta ar jos galiojimas nėra sustabdytas pagal 59 straipsnį, tuomet ankstesnė sutartis galioja tik tiek, kiek jos nuostatos atitinka vėlesnės sutarties nuostatas.

4. Jei ne visos ankstesnės sutarties šalys yra vėlesnės sutarties šalys, tuomet:

- a) valstybėms, abiejų sutarčių šalims, galioja šio straipsnio 3 dalyje nurodytos taisyklės;
- b) valstybės, abiejų sutarčių šalies, ir valstybės, vienos iš tų sutarčių šalies, tarpusavio teises ir įsipareigojimus nustato ta sutartis, kurios šalys yra abi šios valstybės.“

C – Portugalijos teisė

14. 2009 m. galiojusios redakcijos Pelno mokesčio kodekso (*Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas*, toliau – CIRC) 46 straipsnyje „Paskirstomo pelno dvigubo ekonominio apmokestinimo išvengimas“ nustatyta:

„1. Nustatant komercinių bendrovių arba komercinės formos bendrovių pagal civilinę teisę, kooperatyvų ir valstybės įmonių, kurių buveinė arba vadovybė yra Portugalijos teritorijoje, apmokestinamąjį pelną, atskaitomos į mokesčio bazę įtrauktos paskirstytą pelną atitinkančios pajamos, jei tenkinamos šios sąlygos:

- a) pelną paskirstančios bendrovės buveinė arba vadovybė yra toje pačioje teritorijoje, o ta bendrovė apmokestinama ir neatleidžiama nuo pelno mokesčio arba apmokestinama 7 straipsnyje nurodytu mokesčiu;
- b) asmeniui, kuriam taikoma lengvata, netaikomas 6 straipsnyje nustatytas finansinio skaidrumo režimas;
- c) asmuo, kuriam taikoma lengvata, tiesiogiai valdo ne mažiau kaip 10 % arba ne mažesnės kaip 20 000 000 EUR įsigijimo vertės pelną skirstančios bendrovės įstatinio kapitalo dalį ir nepertraukiamai jį valdė ištikus metus iki pelno gavimo datos arba, jei jis tą kapitalo dalį valdė trumpiau, nuo to momento, kai jo dalis išlaikyta reikiamą laiką iki reikalaujamos trukmės laikotarpio.

<...>

5. 1 dalies nuostatos taip pat taikomos, kai Portugalijos teritorijoje reziduojančiam asmeniui pagal toje dalyje išdėstytus reikalavimus priklauso kitoje Europos Sąjungos valstybėje narėje reziduojančios bendrovės akcijos, jeigu jos abi atitinka 1990 m. liepos 23 d. [Direktyvos 90/435/EEB dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms (OL L 225, p. 6; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 1), 2 straipsnyje nustatytus reikalavimus.

6. Šio straipsnio 1–5 dalių nuostatos taip pat taikomos įplaukoms, įtrauktoms į mokesčio bazę, atitinkančioms pelną, paskirstytą Portugalijos teritorijoje įsteigiam kitoje Europos Sąjungos valstybėje narėje reziduojančio subjekto nuolatiniam padaliniui, kuriam joje nustatytais sąlygomis priklauso subjekto valstybės narės rezidento įstatinio kapitalo dalis, jeigu šie du subjektai atitinka Direktyvoje 90/435 nurodytas sąlygas.

<...>

8. 1 dalyje nurodytos atskaitos dydis yra tik 50 % nuo į apmokestinamąjį pelną įtrauktų pajamų, atitinkančių:

- a) paskirstytą pelną, kai netenkinamas bent vienas tos dalies b ir c punktuose nustatytas reikalavimas, ir kaip dividendai iš bendrovės partnerės gautas pajamas, jei bet kuriuo atveju tenkinamas 1 dalies a punkte nustatytas reikalavimas;
- b) kitoje Europos Sąjungos valstybėje narėje reziduojančios bendrovės paskirstytą pelną, kai ta bendrovė atitinka Direktyvos 90/435 2 straipsnyje nustatytus reikalavimus, tačiau netenkinamas nė vienas iš 1 dalies c punkte nurodytų reikalavimų.

<...>“

15. Kiek tai susiję su investicijoms taikomomis mokesčių lengvatomis pagal Portugalijos valstybės ir mokesčių mokėtojo sudarytą sutartį, 2009 m. galiojusios redakcijos Mokesčių lengvatų nuostatų (*Estatuto dos Benefícios Fiscais*, toliau – EBF) 41 straipsnio 5 dalies b punkte buvo numatyta:

„5. Investicinių projektų vykdytojams <...> gali būti suteiktos tokios mokestinės lengvatos:

<...>

b) dvigubo ekonominio apmokestinimo išvengimas pagal CIRC 46 straipsnyje išdėstytus reikalavimus sutarties laikotarpiu, jeigu investuojama steigiant ar įsigyjant užsienio bendroves.“

16. 2009 m. galiojusios redakcijos EBF 42 straipsnyje „Afrikos šalyse, kuriose oficialioji kalba yra portugalų, ir Rytų Timoro Demokratinėje Respublikoje reziduojančių bendrovių skirstomo pelno dvigubo ekonominio apmokestinimo išvengimas“ nustatyta:

„1. [CIRC] 46 straipsnio 1 dalyje numatyta atskaita taikoma pelnui, kurį bendrovėms rezidentėms paskirsto Afrikos šalyse, kuriose oficialioji kalba yra portugalų, ir Rytų Timore reziduojančios dukterinės bendrovės, jei tenkinami šie reikalavimai:

- a) pelną gaunanti bendrovė apmokestinama ir neatleidžiama nuo pelno mokesčio, o dukterinė bendrovė apmokestinama ir neatleidžiama nuo analogiško pelno mokesčio;
- b) pelną gaunanti bendrovė ne trumpiau kaip dvejus metus tiesiogiai valdo ne mažiau kaip 25 % dukterinės bendrovės turto;
- c) paskirstomas pelnas gaunamas iš dukterinės bendrovės pelno, kuris buvo apmokestintas ne mažesniu kaip 10 % mokesčiu ir gautas ne iš pasyviųjų pajamų, būtent honorarų, perleidus įmonės turtą gauto pelno ir kitų pajamų iš įmonės turto vertės padidėjimo, pajamų iš nekilnojamojo turto, esančio už šalies, kurioje reziduoja bendrovė, ribų, pajamų iš draudimo veiklos, iš esmės susijusios su turto, esančio už šalies, kurioje reziduoja bendrovė, ribų, draudimu arba asmenų, kurie nereziduoja toje teritorijoje, draudimo veiklos ir ne iš pajamų iš bankinės veiklos, kuri iš esmės vykdyta ne tos teritorijos rinkoje.“

17. 1999 m. vasario 24 d. Lisabonoje pasirašytos Portugalijos Respublikos ir Tuniso Respublikos sutarties dėl dvigubo apmokestinimo pelno mokesčiu išvengimo⁴ III skyriuje „Pajamų apmokestinimas“ esančiame 10 straipsnyje „Dividendai“ nustatyta:

„1. Bendrovės, vienos susitariančiosios valstybės rezidentės, išmokėti dividendai bendrovei, kitos susitariančiosios valstybės rezidentei, apmokestinami toje kitoje valstybėje narėje.

2. Šie dividendai taip pat apmokestinami susitariančiojoje valstybėje, kurios rezidentė yra dividendus mokanti bendrovė, pagal šios valstybės teisės aktus, tačiau jeigu dividendus gaunantis asmuo yra faktinis jų gavėjas, taip apskaičiuotas mokestis negali viršyti 15 % bendros dividendų sumos.

<...>“

4 — 2000 m. kovo 31 d. *Diário da República I*, A serija, Nr. 77, p. 1411.

18. Minėtos sutarties 25 straipsnyje „Keitimasis informacija“, kuris yra jos V skyriuje „Specialiosios nuostatos“, numatyta:

„1. Kompetentingos susitariančiųjų valstybių institucijos keičiasi informacija, būtina šios sutarties ir susitariančiųjų valstybių vidaus teisės aktų, susijusių su mokesčiais, kuriems taikoma ši sutartis, nuostatomis taikyti, jeigu šiuose teisės aktuose numatytas apmokestinimas suderinamas su šia sutartimi. 1 straipsnis neriboja keitimosi informacija. Susitariančiosios valstybės gauta informacija laikoma slapta kaip ir informacija, gauta pagal šios valstybės vidaus teisės aktus, ir pateikiama tik asmenims ar institucijoms (įskaitant teismus ir administracines institucijas), susijusioms su sutartyje numatytų mokesčių nustatymu ar išieškojimu, procedūromis ar teismo procesais, susijusiais su šiais mokesčiais, arba sprendimais dėl skundų, susijusių su šiais mokesčiais. Tokie asmenys ir institucijos naudoja šią informaciją tik tokiems tikslams. Jie gali atskleisti šią informaciją viešuose teismo posėdžiuose arba teismo sprendimuose.

2. 1 dalies nuostatos jokių atveju negali būti aiškinamos kaip nustatančios susitariančiajai valstybei pareigą:

- a) imtis administracinių priemonių, kuriomis nukrypstama nuo jos ar kitos susitariančiosios valstybės teisės aktų ar administracinės praktikos;
- b) pateikti informaciją, kuri negalėtų būti gauta remiantis jos ar kitos susitariančiosios valstybės teisės aktais arba pagal jos ar kitos susitariančiosios valstybės įprastą administracinę praktiką;
- c) pateikti informaciją, kuri atskleistų komercinę, pramoninę, profesinę paslaptį ar komercinį procesą, arba informaciją, kurios paviešinimas prieštarautų viešajai tvarkai.“

III – Ginčas pagrindinėje byloje ir prejudiciniai klausimai

19. SECIL – *Companhia Geral de Cal e Cimento SA* (toliau – SECIL) yra pagal Portugalijos teisę veikianti akcinė bendrovė, kurios buveinė yra *Outão* (Portugalija). Mokesčių srityje jai taikomas specialusis bendrovių grupių apmokestinimo režimas.

20. SECIL buvo įsteigta 1930 m., ji gamina cementą. 2009 m. jai priklausė 98,72 % bendrovės *Société des Ciments de Gabés SA* (toliau – *Ciments de Gabés*), kurios buveinė yra Tunise (Tunisas), įstatinio kapitalo ir 51,05 % bendrovės *Ciments de Sibling, S.A.L.* (toliau – *Ciments de Sibling*), kurios buveinė yra Beirute (Libanas), įstatinio kapitalo.

21. 2009 m. SECIL gavo 6 288 683,39 EUR dividendų iš *Ciments de Gabés* ir 2 022 478,12 EUR dividendų iš *Ciments de Sibling*.

22. Po to, kai kiekviena iš jos patronuojamųjų bendrovių – viena Tunise, o kita Libane – buvo apmokestinta, SECIL deklaravo dividendus Portugalijoje, kur jiems nebuvo taikomas joks dvigubo ekonominio apmokestinimo išvengimo ar sušvelninimo mechanizmas.

23. Taigi SECIL buvo priversta į *Fazenda pública* (Portugalijos valstybės iždas) sumokėti iš viso 4 587 208,20 EUR pelno mokesčio.

24. 2012 m. gegužės 29 d. SECIL padavė administracinį skundą Setubalio mokesčių administratoriui (*Diretor de Finanças de Setúbal*) motyvuodama tuo, kad mokesčiai, kuriuo apmokestinti jos iš *Ciments de Gabés* ir *Ciments de Sibling* gauti dividendai, yra neteisėtas, nes Portugalijos teise pažeidžiami EB ir Tuniso ir EB ir Libano susitarimai, taip pat ESV sutartis, neleidžiant taikyti dvigubo ekonominio apmokestinimo išvengimo taisyklių.

25. Šis skundas buvo atmetas 2012 m. spalio 10 d. sprendimu, apie jį SECIL buvo pranešta 2012 m. spalio 17 d. laišku.

26. SECIL apskundė tokį sprendimą *Tribunal Tributário de Lisboa* (Lisabonos mokesčių bylų teismas, Portugalija), iš esmės teigdama, kad Portugalijos mokesčių institucijų atsisakymas taikyti Portugalijoje galiojantį dvigubo ekonominio apmokestinimo išvengimo režimą 2009 finansiniais metais, numatytą CIRC 46 straipsnio 1 ir 8 dalyse, taip pat EBF 41 straipsnio 5 dalies b punkte ir 45 straipsnyje, neatitiko nei tarptautinės viešosios teisės, nei Sąjungos teisės, nes šis režimas buvo taikomas tik Portugalijoje, Sąjungos arba Europos ekonominės erdvės (EEE) valstybėje narėje, vienoje iš Afrikos šalių, kurių oficialioji kalba yra portugalų, arba Rytų Timore mokesčių tikslais reziduojančių bendrovių paskirstytam pelnui. SECIL teigimu, dėl šio skirtingo iš Tuniso ir Libano kilusio pelno vertinimo buvo pažeisti EB ir Tuniso ir EB ir Libano susitarimai, taip pat SESV 49 ir 63 straipsniai.

27. Tokiomis aplinkybėmis *Tribunal Tributário de Lisboa* (Lisabonos mokesčių bylų teismas) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir kreipėsi į Teisingumo Teismą su šiais prejudiciniais klausimais:

- „1. Ar [EB ir Tuniso susitarimo] 31 straipsnis yra aiški, tiksli ir besąlyginė ir todėl tiesiogiai taikoma norma, kuri turi būti taikoma šioje byloje dėl įsisteigimo teisės?
2. Jei į šį klausimą būtų atsakyta teigiamai, ar toje nuostatoje numatyta įsisteigimo teisė sukelia [SECIL] nurodomų pasekmių, t. y. kad iš Tunise esančios dukterinės bendrovės jos gautiems dividendams reikia taikyti CIRC 46 straipsnio 1 dalyje numatytą visiškos atskaitos mechanizmą, nes kitaip būtų pažeista minėta nuostata?
3. Ar [EB ir Tuniso susitarimo] 34 straipsnis yra aiški, tiksli ir besąlyginė ir todėl tiesiogiai taikoma norma, kuri turi būti taikoma šioje byloje dėl laisvo kapitalo judėjimo ir dėl tos priežasties – ieškovės investicijoms?
4. Jeigu į šį klausimą būtų atsakyta teigiamai, ar toje nuostatoje numatytas laisvas kapitalo judėjimas turi [SECIL] nurodytų pasekmių, kad iš Tunise esančios dukterinės bendrovės ieškovės gautiems dividendams privaloma taikyti CIRC 46 straipsnio 1 dalyje numatytą visiškos atskaitos mechanizmą?
5. Ar [EB ir Tuniso susitarimo] 89 straipsnio nuostata lemia teigiamą atsakymą į pirmiau pateiktus klausimus?
6. Ar [*Ciments de Gabés*] paskirstytiems dividendams taikomas ribojantis požiūris yra pagrįstas atsižvelgiant į tai, kad 1977 m. gruodžio 19 d. Tarybos direktyvoje 77/799/EEB dėl valstybių narių kompetentingų institucijų tarpusavio pagalbos tiesioginio apmokestinimo srityje [(OL L 336, 1977, p. 15; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 1)] nenustatytas bendradarbiavimo su Tuniso Respublika pagrindas?
7. Ar [EB ir Libano susitarimo] 31 straipsnis, atsižvelgiant į to paties susitarimo 33 straipsnio 2 dalį, yra aiški, tiksli ir besąlyginė ir todėl tiesiogiai taikoma norma, kuri turi būti taikoma šioje byloje dėl laisvo kapitalo judėjimo?
8. Jeigu į šį klausimą būtų atsakyta teigiamai, ar tose nuostatose numatytas laisvas kapitalo judėjimas turi [SECIL] nurodytas pasekmes, t. y. kad iš Libane esančios dukterinės bendrovės ieškovės gautiems dividendams privaloma taikyti CIRC 46 straipsnio 1 dalyje numatytą visiškos atskaitos mechanizmą?
9. Ar [EB ir Libano susitarimo] 85 straipsnio nuostata lemia teigiamą atsakymą į pirmiau pateiktus klausimus?

10. Ar [*Ciments de Sibline*] paskirstytiems dividendams taikomas ribojantis požiūris yra pagrįstas atsižvelgiant į tai, kad Direktyvoje 77/799/EEB nenustatytas bendradarbiavimo su Libano Respublika pagrindas?
11. Ar šioje byloje taikytina EB 56 straipsnio [(dabar SESV 63 straipsnis)] nuostata ir, jei taip, ar iš joje įtvirtinto laisvo kapitalo judėjimo kyla pareiga 2009 m. [SECIL] paskirstytiems [*Ciments de Gabés*] ir [*Ciments de Sibline*] dividendams taikyti CIRC 46 straipsnio 1 dalyje numatytą visiškos atskaitos mechanizmą arba, alternatyviai, tos pačios nuostatos 8 dalyje nustatytą dalinės atskaitos mechanizmą?
12. Tuo atveju, jei būtų pripažinta, kad šioje byloje taikomas laisvas kapitalo judėjimas, kyla klausimas, ar faktinių aplinkybių susiklostymo metu galiojusių Portugalijos teisės aktuose nustatytų dvigubo ekonominio apmokestinimo išvengimo ar sušvelninimo mechanizmų netaikymas aptariamais dividendams gali būti grindžiamas tuo, kad Direktyvoje 77/799/EEB nenustatytas bendradarbiavimo su Tuniso Respublika ir Libano Respublika pagrindas?
13. Ar dėl EB 57 straipsnio 1 dalyje (dabar SESV 64 straipsnis) įtvirtintos apsaugos sąlygos draudžiama taikyti laisvą kapitalo judėjimą su iš to kylančiomis pasekmėmis, kurias nurodo ieškovė?
14. Ar EB 57 straipsnio 1 dalyje (dabar SESV 64 straipsnis) įtvirtinta apsaugos sąlyga neturėtų būti netaikoma dėl to, kad EBF 41 straipsnio 5 dalies b punkte nustatytas mokestinių lengvatų sutartinio pobūdžio investicijoms režimas, o EBF 42 straipsnyje nustatytas režimas, taikomas dividendams, kurių kilmės valstybės yra Afrikos šalys, kuriose oficialioji kalba yra portugalų, ir Rytų Timoras?“

IV – Procesas Teisingumo Teisme

28. Teisingumo Teismas šį prašymą priimti prejudicinį sprendimą gavo 2014 m. spalio 8 d. Pastabas raštu pateikė SECIL, Portugalijos, Graikijos, Švedijos vyriausybės ir Europos Komisija.
29. Pagal Teisingumo Teismo procedūros reglamento 61 straipsnio 1 dalį šalių buvo paprašyta atsakyti į Teisingumo Teismo klausimus dėl ESV sutarties ir Europos ir Viduržemio jūros regiono šalių susitarimų tarpusavio santykio, ir jos tai padarė.
30. 2015 m. lapkričio 18 d. įvyko teismo posėdis, per kurį SECIL, Portugalijos vyriausybė ir Komisija pateikė pastabas žodžiu.

V – Analizė

A – Pirminės pastabos

31. Šis prašymas priimti prejudicinį sprendimą turi gana retai Teisingumo Teismo praktikoje pasitaikančią ypatybę, nes juo keliama ESV sutarties, Europos ir Viduržemio jūros regiono šalių susitarimų nuostatų, t. y. SESV 49, 63 ir 64 straipsnių, taip pat EB ir Tuniso susitarimo 31, 34 ir 89 straipsnių ir EB ir Libano susitarimo 31, 33 ir 85 straipsnių taikymo kartu problema.
32. Šiuo klausimu reikia priminti, kad pagal nusistovėjusią teismų praktiką Sąjungos ir vienos ar kelių trečiųjų valstybių sudarytas susitarimas Sąjungos atžvilgiu yra vienos iš jos institucijų aktas, kaip tai suprantama pagal SESV 267 straipsnio pirmos pastraipos b punktą, kad tokio susitarimo nuostatos nuo jo įsigaliojimo dienos yra sudedamoji Sąjungos teisinės sistemos dalis ir kad šios teisinės sistemos kontekste Teisingumo Teismas turi jurisdikciją priimti prejudicinį sprendimą dėl šio susitarimo

išaiškinimo⁵.

33. Šiuo pagrindu Teisingumo Teismas dažnai turėjo galimybę atsakyti į prejudicinius klausimus dėl Europos ir Viduržemio jūros regiono šalių susitarimų nuostatų, t. y. EEB ir Alžyro susitarimo⁶, EB ir Maroko susitarimo⁷, EB ir Izraelio susitarimo, EB ir PIO susitarimo⁸, EB ir Libano susitarimo⁹, EB ir Egipto susitarimo¹⁰ ir EB ir Tuniso susitarimo¹¹.

34. Tačiau nė vienoje iš tų bylų nebuvo keliamas ESV nuostatų ir Europos ir Viduržemio jūros regiono šalių susitarimų nuostatų taikymo kartu klausimas.

35. Tas pats buvo ir bylose, kuriose pateikti EEB ir Graikijos¹², EEB ir Turkijos¹³ ir EB ir Vengrijos¹⁴ susitarimų, taip pat EB ir Rusijos partnerystės ir bendradarbiavimo susitarimo¹⁵ išaiškinimo klausimai.

5 — Žr. Sprendimą *Haegeman* (181/73, EU:C:1974:41, 3–6 punktai) dėl 1961 m. liepos 9 d. Atėnuose pasirašyto susitarimo, steigiančio Europos ekonominės bendrijos ir Graikijos asociaciją, sudaryto Bendrijos vardu 1961 m. rugsėjo 25 d. Tarybos sprendimu 63/106/EEB (OL L 26, p. 293, toliau – EEB ir Graikijos asociacijos susitarimas); Sprendimą *Demirel* (12/86, EU:C:1987:400, 7 punktas) dėl 1963 m. rugsėjo 12 d. Ankaroje pasirašyto susitarimo, steigiančio Europos ekonominės bendrijos ir Turkijos asociaciją, sudaryto Bendrijos vardu 1963 m. gruodžio 23 d. Tarybos sprendimu 64/732/EEB (OL L 217, 1964, p. 3685, toliau – EEB ir Turkijos asociacijos susitarimas); Sprendimą *Andersson ir Wäkerås-Andersson* (C-321/97, EU:C:1999:307, 26 ir 27 punktai); Sprendimą *Ospelt ir Schlössle Weissenberg* (C-452/01, EU:C:2003:493, 27 punktas) ir Sprendimą *Établissements Rimbaud* (C-72/09, EU:C:2010:645, 19 punktas) dėl 1992 m. gegužės 2 d. pasirašyto Europos ekonominės erdvės susitarimo (OL L 1, 1994, p. 3; toliau – EEE susitarimas), patvirtinto 1993 m. gruodžio 13 d. Tarybos ir Komisijos sprendimu 94/1/EAPB, EB dėl Europos ekonominės erdvės sutarties sudarymo tarp Europos Bendrijų, jų valstybių narių ir Austrijos Respublikos, Suomijos Respublikos, Islandijos Respublikos, Lichtenšteino Kunigaikštystės, Norvegijos Karalystės, Švedijos Karalystės ir Šveicarijos Konfederacijos (OL L 1, 1994, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 11 sk., 19 t., p. 146).

6 — Žr. 1976 m. balandžio 26 d. Alžyre pasirašytą Europos ekonominės bendrijos ir Alžyro Liaudies Demokratinės Respublikos bendradarbiavimo susitarimą, Bendrijos vardu patvirtintą 1978 m. rugsėjo 26 d. Tarybos reglamentu (EEB) Nr. 2210/78 (OL L 263, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 11 sk., 13 t., p. 40), kurį Teisingumo Teismas analizavo bylose, kuriose buvo priimti sprendimai *Krid* (C-103/94, EU:C:1995:97) ir *Babehenini* (C-113/97, EU:C:1998:13).

7 — Žr. 1976 m. balandžio 27 d. Rabate pasirašytą Europos ekonominės bendrijos ir Maroko Karalystės bendradarbiavimo susitarimą, Bendrijos vardu patvirtintą 1978 m. rugsėjo 26 d. Tarybos reglamentu (EEB) Nr. 2211/78 (OL L 264, p. 1; 11 sk., 13 t., p. 155), pakeistą 1996 m. vasario 26 d. Briuselyje pasirašytu Europos ir Viduržemio jūros regiono šalių susitarimu, steigiančiu Europos Bendrijų ir jų valstybių narių bei Maroko Karalystės asociaciją, Europos Bendrijų vardu patvirtintu 2000 m. sausio 24 d. Tarybos ir Komisijos sprendimu 2000/204/EB, EAPB (OL L 70, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 11 sk., 33 t., p. 175). Dėl šių susitarimų prašymai priimti prejudicinį sprendimą buvo pateikti bylose, kuriose buvo priimti sprendimai *Eddline El-Yassini* (C-416/96, EU:C:1999:107) ir *Mesbah* (C-179/98, EU:C:1999:549), taip pat nutartys *Echouikh* (C-336/05, EU:C:2006:394) ir *El Youssfi* (C-276/06, EU:C:2007:215).

8 — Žr. 1995 m. lapkričio 20 d. Briuselyje pasirašytą Europos ir Viduržemio jūros regiono šalių susitarimą, steigiantį Europos Bendrijų ir jų valstybių narių bei Izraelio Valstybės asociaciją (OL L 147, 2000, p. 3), ir 1997 m. vasario 24 d. Briuselyje pasirašytą Europos ir Viduržemio jūros regiono šalių laikinosios asociacijos susitarimą dėl prekybos ir bendradarbiavimo tarp Europos bendrijos ir Palestinos išsivadavimo organizacijos (PIO), atstovaujančios Vakarų Kranto ir Gazos Ruožo Palestinos valdžios interesams (OL L 187, 1997, p. 3; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 11 sk., 26 t., p. 124). Dėl šių susitarimų prašymas priimti prejudicinį sprendimą buvo pateiktas byloje, kurioje priimtas Sprendimas *Brita* (C-386/08, EU:C:2010:91).

9 — Teisingumo Teismas jau analizavo EB ir Libano susitarimą byloje, kurioje buvo priimta Nutartis *Mugraby / Taryba ir Komisija* (C-581/11 P, EU:C:2012:466), o Bendrasis Teismas – byloje, kurioje priimta Nutartis *Mugraby / Taryba ir Komisija* (T-292/09, EU:T:2011:418).

10 — Žr. 2001 m. birželio 25 d. Liuksemburge pasirašytą Europos ir Viduržemio jūros regiono šalių susitarimą, steigiantį Europos Bendrijų bei jų valstybių narių ir Egipto Arabų Respublikos asociaciją, patvirtintą 2004 m. balandžio 21 d. Tarybos sprendimu 2004/635/EB (OL L 304, p. 38; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 11 sk., 51 t., p. 304). Dėl šio susitarimo prašymas priimti prejudicinį sprendimą buvo pateiktas byloje, kurioje priimtas Sprendimas *Helm Dünngemittel* (C-613/12, EU:C:2014:52).

11 — Dėl EB ir Tuniso susitarimo jau buvo pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą byloje, kurioje priimtas Sprendimas *Gattoussi* (C-97/05, EU:C:2006:780), be to, Bendrasis Teismas jį analizavo byloje, kurioje priimti sprendimai *Pigasos Alieftiki Naftiki Etaireia / Taryba ir Komisija* (T-162/07, EU:T:2009:333) ir *ICF / Komisija* (T-406/08, EU:T:2013:322, 208–214 punktai).

12 — Dėl EEB ir Graikijos asociacijos susitarimo prašymas priimti prejudicinį sprendimą buvo pateiktas byloje, kurioje priimtas Sprendimas *Haegeman* (181/73, EU:C:1974:41).

13 — Dėl EEB ir Turkijos asociacijos susitarimo prašymas priimti prejudicinį sprendimą buvo pateiktas bylose, kuriose priimti keli sprendimai, iš kurių svarbiausias yra Sprendimas *Demirel* (12/86, EU:C:1987:400).

14 — Žr. Europos susitarimą, steigiantį Europos Bendrijų bei jų valstybių narių ir Vengrijos Respublikos asociaciją, sudarytą ir patvirtintą Bendrijos vardu 1993 m. gruodžio 13 d. Tarybos ir Komisijos sprendimu 93/742/Euratomas, EAPB, EB (OL L 347, p. 1). Šį susitarimą Teisingumo Teismas analizavo bylose, kuriose priimti sprendimai *Regione autonoma Friuli-Venezia Giulia ir ERS* (C-347/03, EU:C:2005:285); *Sfakianakis* (C-23/04–C-25/04, EU:C:2006:92); *Agrover* (C-173/06, EU:C:2007:612) ir Nutartis *Agenzia Dogane Circonscrizione Doganale di Genova* (C-505/06, EU:C:2007:768).

15 — Žr. 1994 m. birželio 24 d. Korfu pasirašytą Europos Bendrijų bei jų valstybių narių ir Rusijos Federacijos partnerystės ir bendradarbiavimo susitarimą, Bendrijų vardu patvirtintą 1997 m. spalio 30 d. Tarybos ir Komisijos sprendimu 97/800/EAPB, EB, Euratomas (OL L 327, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 11 sk., 26 t., p. 356). Šį susitarimą Teisingumo Teismas analizavo byloje, kurioje buvo priimtas Sprendimas *Simutenkov* (C-265/03, EU:C:2005:213).

36. Tačiau dėl ESV sutarties nuostatų dėl laisvo kapitalo judėjimo ir EEE susitarimo nuostatų, susijusių su šia laisve, taikymo kartu buvo pateikta daug prašymų priimti prejudicinį sprendimą¹⁶ ir tiesioginių ieškinų¹⁷.

37. Vis dėlto minėta teismo praktika bus mažai naudinga šioje byloje, nes Teisingumo Teismas neretai nusprendavo, kad „kapitalo judėjimo apribojimus ir diskriminaciją draudžiančios taisyklės, kiek tai susiję su santykiais tarp valstybių EEE susitarimo šalių – nesvarbu, ar jos būtų Sąjungos, ar ELPA narės, yra identiškos taisyklėms, kurios nustatytos Sąjungos teisėje santykiams tarp valstybių narių“¹⁸.

38. Kadangi ESV sutartimi ir EEE susitarimu šioje srityje suteikiama tokio pat lygio teisinė apsauga, nesvarbu, ar taikytinos nuostatos yra ESV sutarties nuostatos, ar EEE susitarimo nuostatos. Todėl šių nuostatų tarpusavio hierarchijos ar pirmenybės klausimas nekilo tose bylose, kuriose buvo kartu taikoma ir ESV sutartis, ir EEE susitarimas.

39. Šiuo atveju yra kitaip, nes taikytinos EB ir Tuniso susitarimo ir EB ir Libano susitarimo nuostatos nėra tokios pat kaip ESV sutarties nuostatos. Pirmą, darant prielaidą, kad šių susitarimų nuostatos dėl įsisteigimo laisvės ir laisvo kapitalo judėjimo veikia tiesiogiai, jų taikymo sritį riboja EB ir Tuniso susitarimo 89 straipsnis ir EB ir Libano susitarimo 85 straipsnis, kuriais minėtų susitarimų taikymo sritis apribojama tiesioginių mokesčių srityje. Antra, priešingai nei ESV sutartyje, EB ir Tuniso susitarime nėra apsaugos sąlygos, kuria būtų ribojama kapitalo judėjimo laisvės taikymo sritis, o pagal EB ir Libano susitarimo 33 straipsnyje numatytą apsaugos sąlygą į jos taikymo sritį neįeina Sąjungoje įsteigtų fizinių arba juridinių asmenų iš Libano įvykdytų investicijų gauto pelno pervedimas į užsienį.

40. Todėl gali kilti klausimas, ar dėl EB ir Tuniso ir EB ir Libano susitarimų nuostatų taikymo netaikomos ESV sutarties nuostatos, ir atvirkščiai.

41. Pagal nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką „[Sąjungos sudaryti susitarimai] turi viršenybę prieš [Sąjungos] antrinės teisės aktus“¹⁹, o Teisingumo Teismas yra pridūręs, kad „ši viršenybė [Sąjungos] teisės kontekste netaikoma pirminei teisei“²⁰.

42. Tarptautinėje viešojoje teisėje nenumatyta valstybių sudarytų įvairių tarptautinių sutarčių hierarchija. Iš tiesų, kaip rašė profesorius Charles Rousseau, „[s]ukurta valstybinei santvarkai, grindžiamai institucijų ir normų hierarchija [(H. Kelseno doktrina, pagal kurią žemesnės galios normos prieštaravimas aukštesnės galios normai lemia žemesnės galios normos negaliojimą arba

16 — Žr., be kita ko, sprendimus *Andersson ir Wåkerås-Andersson* (C-321/97, EU:C:1999:307); *Salzmann* (C-300/01, EU:C:2003:283); *Ospelt ir Schlössle Weissenberg* (C-452/01, EU:C:2003:493); *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt* (C-157/07, EU:C:2008:588); *Établissements Rimbaud* (C-72/09, EU:C:2010:645) ir *Nutartį projektart ir kt.* (C-476/10, EU:C:2011:422).

17 — Žr., be kita ko, sprendimus *Komisija / Belgija* (C-522/04, EU:C:2007:405); *Komisija / Nyderlandai* (C-521/07, EU:C:2009:360); *Komisija / Portugalija* (C-267/09, EU:C:2011:273) ir *Komisija / Vokietija* (C-284/09, EU:C:2011:670).

18 — Sprendimas *Établissements Rimbaud* (C-72/09, EU:C:2010:645, 21 punktas). Šiuo klausimu taip pat žr. sprendimus *Ospelt ir Schlössle Weissenberg* (C-452/01, EU:C:2003:493, 28 ir 32 punktai); *Komisija / Belgija* (C-522/04, EU:C:2007:405, 44 punktas) ir *Komisija / Nyderlandai* (C-521/07, EU:C:2009:360, 33 punktas), taip pat *Nutartį projektart ir kt.* (C-476/10, EU:C:2011:422, 34 ir 35 punktai).

19 — Sprendimas *Intertanko ir kt.* (C-308/06, EU:C:2008:312, 42 punktas). Šiuo klausimu taip pat žr. sprendimus *Komisija / Vokietija* (C-61/94, EU:C:1996:313, 52 punktas); *Algemene Scheeps Agentuur Dordrecht* (C-311/04, EU:C:2006:23, 25 punktas) ir *IATA ir ELFAA* (C-344/04, EU:C:2006:10, 35 punktas).

20 — Sprendimas *Kadi ir Al Barakaat International Foundation / Taryba ir Komisija* (C-402/05 P ir C-415/05 P, EU:C:2008:461, 285 ir 308 punktai).

panaikinamumą, arba atsakingos institucijos nubaudimą)], negali išspręsti tarptautinių normų kolizijos, nes dauguma tarptautinės teisės normų yra sutartinės normos, kurias priima atskiros institucijos, tarp kurių nėra hierarchijos“²¹, išskyrus Jungtinių Tautų Chartijos 103 straipsnį²² ir *ius cogens* normas²³, kurios yra viršesnės už visas kitas jų neatitinkančias tarptautinės teisės normas²⁴.

43. Tačiau kadangi Sąjungos teisinė sistema atitinka H. Kelseno doktrinos kryptį ir joje nustatoma normų hierarchija, pagal kurią ESV sutartis yra viršesnė už tarptautinę viešąją teisę, šia normų hierarchija galima remtis tik tuo atveju, kai skirtingų taikytinų tarptautinių sutarčių nuostatos prieštarauja viena kitai, nebent tai yra akivaizdi kolizija, kurią galima išspręsti aiškinimo būdu²⁵.

44. Mano nuomone, kelios aplinkybės neleidžia daryti išvados, kad tarp ESV sutarties nuostatų ir EB ir Tuniso susitarimo, EB ir Libano susitarimo yra toks prieštaravimas. Atvirkščiai, panašiai kaip ESV sutarties nuostatos dėl pagrindinių judėjimo laisvių ir kaip nurodyta EB ir Tuniso susitarimo 1 straipsnio 2 dalies antroje įtraukoje ir EB ir Libano susitarimo 1 straipsnio 2 dalies b punkte, šių susitarimų tikslas yra „sudaryti sąlygas palaipsniui liberalizuoti prekybą prekėmis, paslaugomis ir kapitalu“.

45. Kaip jau ne kartą nusprendė Teisingumo Teismas, Europos ir Viduržemio jūros regiono šalių susitarimų „tikslas – skatinti visokeriopą susitariančiųjų šalių bendradarbiavimą siekiant prisidėti prie ekonominio ir socialinio [atitinkamos trečiosios valstybės] vystymosi ir padėti stiprinti jų tarpusavio santykius“²⁶.

46. Todėl EB ir Tuniso susitarime bei EB ir Libano susitarime įtvirtinus nuostatas, kuriose numatyta įsisteigimo laisvė ir laisvas kapitalo judėjimas, jos ir toliau atitinka principus, kuriais yra grindžiama ESV sutartis, ir jomis nesiekama minėtos Sutarties tikslams prieštaraujančių tikslų.

47. Be to, minėto prieštaravimo negali lemti ir EB ir Tuniso susitarimo 89 straipsnio, EB ir Libano susitarimo 85 straipsnio buvimas.

48. Iš tiesų minėtomis nuostatomis tiesiog siekiama, kad vienos iš Europos ir Viduržemio jūros regiono šalių susitarimo šalių sudarytose dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyse numatytos lengvatos nebūtų taikomos kitų šalių piliečiams, šiomis nuostatomis nebūtų trukdoma priimti ir taikyti bet kokių kovos su sukčiavimu ar tyčiniu vengimu mokėti mokesčius priemonių, ir jos neprieštarautų kurios nors šalies teisei taikyti atitinkamas savo mokesčių teisės aktų nuostatas mokesčių mokėtojams, kurių padėtis nėra lygiavertė dėl jų gyvenamosios vietos.

21 — Ch. Rousseau „De la compatibilité des normes juridiques contradictoires dans l'ordre international“, *Revue générale de droit international public*, 1932, 39 t., p. 133, 136.

22 — „Jeigu Jungtinių Tautų narių įsipareigojimai pagal šią Chartiją prieštarauja jų įsipareigojimams pagal kokią nors kitą tarptautinį susitarimą, jų įsipareigojimai pagal šią Chartiją turi pirmenybę.“

23 — Pagal Vienos konvencijos 53 straipsnį „sutartis yra niekinė, jei jos sudarymo metu ji prieštarauja privalomo pobūdžio bendrosios tarptautinės teisės normoms“. Taip pat žr. 1986 m. kovo 21 d. Vienoje sudarytos Vienos konvencijos dėl sutarčių tarp valstybių ir tarptautinių organizacijų bei tarp tarptautinių organizacijų teisės 53 straipsnį.

24 — Šiuo klausimu žr. J. Crawford „Brownlie's Principles of Public International Law“, 8 leidimas, Oxford University Press, 2012, p. 22 ir 23; N. Matz-Lück „Conflicts between treaties“ paskelbta R. Berhardt ir P. Macalister-Smith (red.), *Max Planck Encyclopedia of Public International Law*, 2010, 4, 9 ir 10 punktai, prieinama interneto adresu <http://opil.ouplaw.com/view/10.1093/law:epil/9780199231690/law-9780199231690-e1485?rskey=uOhZpi&result=5&prd=EPIL>.

25 — Žr. H. Kelsen „Les rapports de système entre le droit interne et le droit international public“, 1926, vol. IV, *Recueil des cours de l'Académie de droit international*, p. 231 ir 267–274.

26 — Sprendimas *Eddline El-Yassini* (C-416/96, EU:C:1999:107, 29 punktas). Šiuo klausimu taip pat žr. sprendimus *Kziber* (C-18/90, EU:C:1991:36, 21 punktas) ir *Gattoussi* (C-97/05, EU:C:2006:780, 27 punktas).

49. SESV 65 straipsnio 1 dalyje pakartojami tie patys tikslai ir, nors šioje nuostatoje nekalbama apie dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis, nė viena ESV sutarties nuostata Tuniso arba Libano piliečiui neleidžiama įgyti pranašumo, suteikto Portugalijos Respublikos ir kitos valstybės sudaryta dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartimi²⁷.

50. Taip pat dėl to, kad EB ir Tuniso susitarime nėra apsaugos sąlygos, kuria būtų apribota laisvo kapitalo judėjimo taikymo sritis, ir dėl to, kad pagal EB ir Libano susitarimo 33 straipsnyje numatytą apsaugos sąlygą į jo taikymo sritį nepatenka pelno, gauto iš Sąjungoje reziduojančių asmenų investicijų Libane, pervedimas į užsienį, neatsiranda prieštaravimas SESV 64 straipsniui.

51. Iš tiesų minėtame straipsnyje numatyta apsaugos sąlyga, palanki laisvo kapitalo judėjimo apribojimams, jau galiojusiems 1993 m. gruodžio 31 d., nenustatoma jokio įpareigojimo toliau juos taikyti ir draudžiama išplėsti jų taikymo sritį.

52. Kaip savo rašytiniame atsakyme į Teisingumo Teismo pateiktus klausimus nurodo Švedijos vyriausybė, nereikia remtis normų hierarchija. Taigi reikia išnagrinėti, ar pagal principą *lex posterior derogat legi priori* taikomos vien minėtų susitarimų nuostatos.

53. Tai yra ne tik bendrasis teisės principas, kurio egzistavimą Sąjungos teisėje yra pripažinę nemažai Teisingumo Teismo generalinių advokatų²⁸, bet ir tarptautinės teisės principas, kodifikuotas 1969 m. gegužės 23 d. Vienoje sudarytos Vienos konvencijos dėl tarptautinių sutarčių teisės 30 straipsnio 1, 3 ir 4 dalyse²⁹.

54. Mano nuomone, šioje byloje taikytina Vienos konvencijos 30 straipsnio 3 dalyje kodifikuota taisyklė³⁰, o tai reiškia, kad reikia nustatyti, kuri iš dviejų tarptautinių sutarčių yra ankstesnė.

27 — Šiuo klausimu žr. Sprendimą *D.* (C-376/03, EU:C:2005:424, 58–63 punktai), kuriame Teisingumo Teismas nusprendė, kad „[SESV 63] ir [SESV 65] straipsniai nedraudžia to, kad pagrindinėje byloje nagrinėjama dvišalė sutartis dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo nuostata <...> nėra taikoma valstybės narės, kuri nėra šios sutarties šalis, rezidentui“ (63 punktas). Tiesa, kaip Teisingumo Teismas nusprendė minėto sprendimo 55 punkte, nurodydamas Sprendimo *Saint-Gobain ZN* (C-307/97, EU:C:1999:438) 59 punktą, „galimi atvejai, kai dvišalėje sutartyje įtvirtinti privalumai gali būti taikomi ir valstybės narės, kuri nėra šios sutarties šalis, rezidentui“. Taip yra „valstybei narei ir trečiajai valstybei sudarius sutartį dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, nacionalinio režimo principas įpareigoja sutartį sudariusią valstybę narę taikyti užsienio bendrovių padaliniams visus sutartyje numatytus privalumus tokiomis pačiomis sąlygomis kaip ir vietos bendrovėms“ (56 punktas). Vis dėlto taip nėra pagrindinėje byloje nagrinėjamu atveju.

28 — Žr. generalinio advokato F. Jacobs išvadą byloje *Komisija / Taryba* (C-110/02, EU:C:2003:667, 33 punktas); generalinio advokato D. Ruiz-Jarabo Colomer išvadą byloje *St. Paul Dairy* (C-104/03, EU:C:2004:509, 61 punktas); generalinio advokato N. Jääskinen išvadą byloje *Établissements Rimbaud* (C-72/09, EU:C:2010:235, 28 punktas); generalinio advokato J. Mazák išvadą byloje *Komisija / Italija* (C-565/08, EU:C:2010:403, 30 punktas); generalinės advokatės J. Kokott nuomonę byloje *Peržiūra Komisija / Strack* (C-579/12 RX-II, EU:C:2013:573, 48 punktas); generalinio advokato M. Szpunar išvadą byloje *Ascendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta* (C-377/13, EU:C:2014:246, 59 punktas) ir generalinio advokato N. Jääskinen išvadą byloje *Jungtinė Karalystė / Europos Parlamentas ir Taryba* (C-507/13, EU:C:2014:2394, 59 punktas).

29 — Šiuo klausimu taip pat žr. 1986 m. kovo 21 d. Vienoje sudarytos Vienos konvencijos dėl sutarčių tarp valstybių ir tarptautinių organizacijų bei tarp tarptautinių organizacijų teisės 30 straipsnio 3 ir 4 dalis. Kaip Teisingumo Teismas nusprendė Sprendimo *Helm Dűngemittel* (C-613/12, EU:C:2014:52) 37 punkte, „tarptautinė sutarčių teisė iš esmės buvo kodifikuota Vienos konvencija ir šioje konvencijoje įtvirtintos taisyklės taikomos tokiam valstybės ir tarptautinės organizacijos sudarytam susitarimui, kaip Europos ir Viduržemio jūros regiono šalių susitarimas su Egiptu, kiek šios taisyklės yra bendrosios tarptautinės paprotinės teisės išraiška“. Šiuo klausimu taip pat žr. Sprendimą *Brita* (C-386/08, EU:C:2010:91, 40 ir 41 punktai). Todėl šios taisyklės „yra privalomos [Sąjungos] institucijoms ir yra [Sąjungos] teisinės sistemos dalis“ (Sprendimas *Brita*, C-386/08, EU:C:2010:91, 42 punktas).

30 — Vienos konvencijos 30 straipsnio 3 dalyje įtvirtinta taisyklė nereiškia, kad dviejų tarptautinių sutarčių šalys turi būti tos pačios. Atvirkščiai, kaip Tarptautinės teisės komisija paaiškina savo Tarptautinių sutarčių teisės straipsnių projekto komentaruose (1966 m. Tarptautinės teisės komisijos metraštis, 1966, II t., p. 216), „3 dalyje nustatoma bendra taisyklė, taikoma, kai visos tarptautinės sutarties šalys (*kitoms valstybėms dalyvaujant arba nedalyvaujant*) vėliau sudaro tarptautinę sutartį dėl to paties dalyko“ (pažymėta mano). Šiuo klausimu taip pat žr. J. Pauwelyn „Conflict of Norms in Public International Law: How WTO Law Relates to other Rules of International Law“, 1 leidimas, Cambridge University Press, 2003, p. 381; S.A. Sadat-Akhavi „Methods of Resolving Conflicts Between Treaties“, Martinus Nijhoff Publishers, Leiden / Boston, 2003, p. 62 ir 63; J.B. Mus „Conflicts between treaties in international law“, 1998, XLV t., *Netherlands International Law Review*, p. 208, p. 219.

55. EB ir Tuniso susitarimas ir EB ir Libano susitarimas, kalbant apie šioje byloje aktualias nuostatas, turi būti laikomi paskesniais už ESV sutartį, nors jie ir buvo sudaryti prieš įsigaliojant Lisabonos sutarčiai. Iš tiesų laisvo kapitalo judėjimo srityje ESV sutartyje tik pakartojama ankstesnė sutartis. Kalbant konkrečiau, toks „[visų] kapitalo judėjimo tarp valstybių narių ir tarp valstybių narių bei trečiųjų šalių [apribojimų]“³¹ draudimas, koks jis yra dabar, datuojamas 1992 m.³², t. y. anksčiau, nei buvo sudaryti EB ir Tuniso ir EB ir Libano susitarimai.

56. Iš to, kas nurodyta pirmiau, darytina išvada, jog dėl to, kad pagal Vienos konvencijos 30 straipsnio 3 dalį visos ankstesnės sutarties, t. y. ESV sutarties, šalys, kurios yra ir paskesnės sutarties, t. y. EB ir Tuniso susitarimo, EB ir Libano susitarimo, šalys, ESV sutarties nuostatos taikomos tik jeigu jos nebuvo pakeistos EB ir Tuniso susitarimo, EB ir Libano susitarimo nuostatomis.

57. Šis aiškinimas atitinka generalinio advokato N. Jääskinen poziciją jo išvados byloje *Établissements Rimbaud* (C-72/09, EU:C:2010:235) 28 punkte, kad tokioje byloje, kuri, kaip ir nagrinėjamoji, priskiriama laisvo kapitalo judėjimo sričiai, „principai *lex posterior derogat legi priori* ir *lex specialis derogat legi generali* nepalieka jokios galimybės taikyti [SESV] [64] straipsnio 1 dalį valstybių narių ir Lichtenšteino Kunigaikštystės santykiams“. Taigi EEE susitarimo, kuriame, kaip ir EB ir Tuniso susitarime, nebuvo apsaugos sąlygos, 40 straipsnio taikymas reiškia, kad ESV sutartyje numatyta apsaugos sąlyga netaikoma³³.

B – Dėl pirmojo, antrojo, trečiojo ir septintojo prejudicinių klausimų

58. Pirmuoju, antruoju, trečiuoju ir septintuoju prejudiciniais klausimais prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas teiraujasi, ar EB ir Tuniso susitarimo 31 straipsnis ir EB ir Libano susitarimo 30 straipsnis³⁴ (kuriuose numatyta įsisteigimo teisė ir paslaugų teikimo laisvė), taip pat EB ir Tuniso susitarimo 34 straipsnis ir EB ir Libano susitarimo 31 straipsnis (kuriuose numatytas laisvas kapitalo judėjimas) veikia tiesiogiai.

1. Dėl pagrindinėje byloje nagrinėjamos laisvės

59. Prieš nagrinėjant nurodytus klausimus reikia atsakyti į klausimą, ar ši byla priskiriama įsisteigimo teisės, ar kapitalo judėjimo laisvės sričiai.

60. Nors šis pirminis klausimas iki šiol dar nebuvo užduotas Viduržemio jūros regiono šalių susitarimų srityje, dėl SESV 49 straipsnio (įsisteigimo laisvė) ir SESV 63 straipsnio (laisvas kapitalo judėjimas) yra suformuota nusistovėjusi Teisingumo Teismo praktika, kurią galima pritaikyti šioje byloje nagrinėjamu atveju.

61. Pagal minėtą teismo praktiką, „dividendų mokestiniam vertinimui gali būti taikomas su įsisteigimo laisve susijęs SESV 49 straipsnis ir su laisvu kapitalo judėjimu susijęs SESV 63 straipsnis“³⁵.

31 — SESV 63 straipsnio 1 dalis.

32 — Žr. EB 73B straipsnį, kuris 1992 m. įtrauktas pagal ESS G.15 straipsnį ir taikomas nuo 1994 m. sausio 1 d.

33 — Žr. Sprendimo *Ospelt ir Schlössle Weissenberg* (C-452/01, EU:C:2003:493) 31 punktą, kuriame Teisingumo Teismas nusprendė, kad „nuo 1995 m. gegužės 1 d., EEE susitarimo įsigaliojimo Lichtenšteino Kunigaikštystei dienos, sektoriuose, kuriems taikomas šis susitarimas, valstybės narės nebegali remtis [SESV 64] straipsniu Lichtenšteino Kunigaikštystės atžvilgiu. Todėl, priešingai Austrijos vyriausybės teiginiams, Teisingumo Teismas, remdamasis šia nuostata, neturi nagrinėti, ar kapitalo judėjimo tarp Austrijos ir Lichtenšteino apribojimai, kurių randasi dėl VGVG, jau iš esmės galiojo 1993 m. gruodžio 31 d. ir ar dėl to pagal tą patį straipsnį jie galėjo būti toliau taikomi“. Šiuo klausimu taip pat žr. Sprendimą *Établissements Rimbaud* (C-72/09, EU:C:2010:645, 19–22 punktai), kuriame Teisingumo Teismas taikė tik EEE susitarimo nuostatas.

34 — Nė viename iš prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo klausimų nenurodytas EB ir Libano susitarimo 30 straipsnis, kadangi jį nurodo šalys aš jį pridedu analizės išsamumo sumetimais.

35 — Sprendimas *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-35/11, EU:C:2012:707, 89 punktas). Šiuo klausimu taip pat žr. sprendimus *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774, 36 punktas); *Haribo Lakritzten Hans Riegel ir Österreichische Salinen* (C-436/08 ir C-437/08, EU:C:2011:61, 33 punktas) ir *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581, 30 punktas).

62. Portugalijos vyriausybės teigimu, ši byla susijusi tik su EB ir Tuniso susitarimo 31 straipsnyje ir EB ir Libano susitarimo 30 straipsnyje numatyta įsisteigimo teise, nes SECIL daro lemiamą įtaką savo patronuojamosioms bendrovėms *Ciments de Gabés* ir *Ciments de Sibline*.

63. Kaip pažymi Komisija, pagrindinėje byloje nagrinėjama Portugalijos teisės aktais nedaroma skirtumo tarp dividendų, kuriuos bendrovė rezidentė gauna dėl turimos kapitalo dalies, leidžiančios daryti aiškią įtaką dividendus išmokėjusios bendrovės sprendimams ir lemti jos veiklą, ir dividendų, gaunamų iš turimų kapitalo dalių, kurios tokios įtakos daryti neleidžia.

64. „Nacionalinės teisės aktai dėl iš trečiųjų valstybių gautų dividendų mokestinio vertinimo, kurie taikomi ne vien situacijoms, kai patronuojančioji bendrovė daro lemiamą įtaką dividendus išmokančios bendrovės sprendimams, turi būti vertinami atsižvelgiant į SESV 63 straipsnį. Taigi bendrovė valstybės narės rezidentė, kad ir kokia būtų jos turima trečiojoje valstybėje įsteigtos dividendus išmokančios bendrovės kapitalo dalis, gali remtis šia nuostata ginčydama minėtų teisės aktų teisėtumą (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo A, C-101/05, EU:C:2007:804, 11 ir 27 punktus)“³⁶.

65. Todėl, kiek tai susiję su ESV sutartimi, ši byla priskiriama laisvo kapitalo judėjimo sričiai.

66. Man atrodo, minėtą teismo praktiką galima pritaikyti Europos ir Viduržemio jūros regiono šalių susitarimams, kuriuose, kaip ir ESV sutartyje, yra nuostatų dėl įsisteigimo teisės ir laisvo kapitalo judėjimo.

67. Kaip ir Komisija, laikausi nuomonės, kad ši byla priskiriama ne EB ir Tuniso 31 straipsnyje ir EB ir Libano susitarimo 30 straipsnyje numatytai įsisteigimo teisei, o atitinkamai tų pačių susitarimų 34 ir 31 straipsniuose numatytai kapitalo judėjimo laisvei. Todėl nereikia atsakyti į pirmąjį, antrąjį ir septintąjį klausimus, kiek jie susiję su įsisteigimo teise.

2. Dėl EB ir Tuniso susitarimo 34 straipsnio ir EB ir Libano susitarimo 31 straipsnio taikymo srities

68. Reikia išsiaiškinti, ar pagrindinė byla, susijusi su *Ciments de Gabés* ir *Ciments de Sibline* savo akcininkei SECIL sumokėtų dividendų mokestiniu vertinimu, patenka į EB ir Tuniso susitarimo 34 straipsnio ir EB ir Libano susitarimo 31 straipsnio taikymo sritį.

69. Šiuo klausimu norėčiau pažymėti, kad, nors EB ir Libano susitarimo 31 straipsnyje bendrai draudžiami „kapitalo judėjimo apribojimai“, EB ir Tuniso susitarimo 34 straipsnyje ši laisvė apima tik „tiesiogin[es] investicij[as] Tunise į bendroves, įsteigtas pagal galiojančius teisės aktus, taip pat šių investicijų grąžos ir viso iš jų gaunamo pelno išmokėjimą ir repatrijavimą“.

70. Aiškindamas SESV 64 straipsnio 1 dalies sąvoką „tiesioginės investicijos“, Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad „[ši] sąvoka apima fizinių arba juridinių asmenų daromas visų rūšių investicijas, skirtas ilgalaikiams ir tiesioginiams ryšiams tarp asmens, suteikiančio kapitalą, ir įmonės, kurios ekonominei veiklai suteikiamas kapitalas, užmegzti ar palaikyti“³⁷.

71. Kadangi „tikslas užmegzti ir palaikyti ilgalaikius ekonominius ryšius reiškia, kad fizinio asmens turimos akcijos pagal nacionalinės teisės aktus dėl akcinių bendrovių arba kitaip jam suteikia teisę veiksmingai dalyvauti bendrovę valdant ar ją kontroliuojant“³⁸, man atrodo, neginčijama, kad tokia investicija kaip SECIL į *Ciments de Gabés* akcinį kapitalą nuo 2000 m., kuri 2009 m. sudarė 98,72 % jos įstatinio kapitalo, iš esmės atitinka šiuos kriterijus.

36 — Sprendimas *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-35/11, EU:C:2012:707, 99 punktą). Šiuo klausimu taip pat žr. Sprendimą *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company* (C-190/12, EU:C:2014:249, 27–30 punktai).

37 — Sprendimas *Holböck* (C-157/05, EU:C:2007:297, 34 punktą). Šiuo klausimu taip pat žr. sprendimus *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774, 180 ir 181 punktai) ir *Orange European Smallcap Fund* (C-194/06, EU:C:2008:289, 102 punktą).

38 — Sprendimas *Holböck* (C-157/05, EU:C:2007:297, 35 punktą).

72. Be to, tarptautinėje teisėje investicijų sąvoka, vartojama Konvencijoje dėl ginčų, susijusių su investicijomis, sprendimo, apibrėžiama panašiai: „paprastai doktrinoje laikomasi nuomonės, kad investicija reiškia įnašus, tam tikrą sutarties vykdymo trukmę ir dalyvavimą prisiimant veiklos riziką <...> Iš [Konvencijos dėl ginčų, susijusių su investicijomis, sprendimo] preambulės galima pridėti prisidėjimo prie investicijas priimančios valstybės ekonominio vystymosi kriterijų“³⁹.

73. Taigi ši byla priskiriama EB ir Tuniso susitarimo 34 straipsnio ir EB ir Libano susitarimo 31 straipsnio taikymo sričiai.

3. Dėl EB ir Tuniso susitarimo 34 straipsnio ir EB ir Libano susitarimo 31 straipsnio tiesioginio veikimo

74. Reikia pažymėti, kad, kaip Teisingumo Teismas nusprendė Sprendimo *Gattoussi* (C-97/05, EU:C:2006:780) 25 punkte dėl EB ir Tuniso susitarimo 64 straipsnio 1 dalies, „pagal nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką su trečiosiomis valstybėmis sudaryto Bendrijų susitarimo nuostata turi būti laikoma veikiančia tiesiogiai, jei, atsižvelgiant į jos tekstą, susitarimo tikslą ir pobūdį, joje nustatytas aiškus ir tikslus įpareigojimas, kurio vykdymas arba veikimas nepriklauso nuo kito, vėlesnio, akto priėmimo“⁴⁰.

75. Pirma, kalbant apie EB ir Tuniso susitarimo 34 straipsnio 1 dalį, reikia pasakyti, jog jo nuostatose numatyta, kad „[*Sąjunga*] ir *Tunisas užtikrina* <...> *laisvą kapitalo judėjimą*, susijusį su tiesioginėmis investicijomis Tunise į bendroves, įsteigtas pagal galiojančius teisės aktus, taip pat šių investicijų grąžos ir viso iš jų gaunamo pelno išmokėjimą ir repatrijavimą“⁴¹.

76. EB ir Libano susitarimo 31 straipsnyje nustatyta, kad „[*Sąjunga*] ir *Libanas tarpusavyje netaiko jokių kapitalo judėjimo apribojimų* ir nediskriminuoja savo piliečių dėl jų pilietybės ar gyvenamosios vietos ir nediskriminuoja dėl vietos, į kurią šis kapitalas investuojamas“⁴².

77. Kaip nurodo SECIL ir Komisija, manau, kad tai yra aiškos, tikslios ir besąlyginės nuostatos, nes jose nustatomas labai konkretus įpareigojimas pasiekti rezultatą ir nereikia priimti jokio paskesnio akto, kad šį įpareigojimą būtų galima įvykdyti.

78. Kaip savo rašytinėse pastabose nurodo Portugalijos vyriausybė, šių nuostatų aiškumas, tikslumas ir besąlygiškumas tik dar labiau išryškėja, palyginus jas su nagrinėjamų susitarimų nuostatomis dėl įsisteigimo teisės, kurių programinis pobūdis ginčijamas.

79. Iš tiesų EB ir Tuniso susitarimo 31 straipsnyje ir EB ir Libano susitarimo 30 straipsnyje tėra susitarimas susitarti (*an agreement to agree*) dėl Sąjungos, Libano Respublikos ir Tuniso Respublikos piliečiams suteiktinos apsaugos apimtys. Šiuo požiūriu minėtose nuostatose tik nustatomas tikslas, kurio šalys įsipareigoja siekti, ir tvarka, leidžianti pasiekti šį tikslą.

80. Šia išvada neleidžia suabejoti EB ir Tuniso susitarimo 34 straipsnio 2 dalis, kurioje numatyta, kad „šalys konsultuojasi tarpusavyje siekdamas palengvinti kapitalo judėjimą tarp [Sąjungos] ir Tuniso ir visiškai jį liberalizuoti, *jeigu yra tenkinamos būtinos sąlygos*“⁴³.

39 — *Salini Costruttori S.p.A. & Italstrade S.p.A. c. Royaume de Maroc* (ICSID byla Nr. ARB/00/4) 2001 m. liepos 23 d. priimtas sprendimas dėl jurisdikcijos, 2002, 129 t., *Journal du droit international*, p. 196, 52 punktas. Nemažai arbitražo teismų yra patvirtinę šią sąvokos „investicijos“ apibrėžtį. Šiuo klausimu žr. E. Gaillard „Identify or Define? Reflections on the Evolution of the Concept of Investment in ICSID Practice“, C. Binder, U. Kriebaum, A. Reinisch ir S. Wittich (red.) cituojamą arbitražo teismų praktiką, *International Investment Law for the 21st Century: Essays in Honour of Christoph Schreuer*, Oxford University Press, Oxford, 2009, p. 403, 411.

40 — Šiuo klausimu taip pat žr. sprendimus *Gloszczuk* (C-63/99, EU:C:2001:488, 30 punktas), *Wählergruppe Gemeinsam* (C-171/01, EU:C:2003:260, 53 punktas) ir *Simutenkov* (C-265/03, EU:C:2005:213, 21 punktas).

41 — Išskirta mano.

42 — Išskirta mano.

43 — Išskirta mano.

81. Iš tiesų, kaip teigia Komisija, minėtoje nuostatoje nurodytas tik tas kapitalo judėjimas, kuris nėra tiesioginės investicijos, kurios yra reglamentuojamos šio straipsnio 1 dalyje, pavyzdžiui, finansinių paslaugų teikimas ir vertybinių popierių priėmimas į kapitalo rinkas. Kadangi ši byla susijusi su minėto straipsnio 1 dalyje nurodytomis tiesioginėmis investicijomis, jo 2 dalis neturi poveikio šio straipsnio 1 dalies tiesioginiam veikimui.

82. Antra, kalbant apie EB ir Tuniso susitarimo ir EB ir Libano susitarimo, į kurių 1 straipsnio 1 dalį perkeliama tai, ką Teisingumo Teismas nusprendė Sprendimo *Gattoussi* (C-97/05, EU:C:2006:780) 27 punkte, dalyką ir pobūdį, reikia pasakyti, kad asociacijos įsteigimas šiomis nuostatomis tarp Sąjungos ir jos valstybių narių, Tuniso Respublikos ir Libano Respublikos yra papildoma priežastis sutikti, kad šių susitarimų dalykas ir pobūdis dera su EB ir Tuniso susitarimo 34 straipsnio ir EB ir Libano susitarimo 31 straipsnio tiesioginiu veikimu.

83. Dėl šių priežasčių, kaip ir SECIL, Švedijos vyriausybė ir Komisija, laikausi nuomonės, kad EB ir Tuniso susitarimo 34 straipsnis ir EB ir Libano susitarimo 31 straipsnis veikia tiesiogiai ir SECIL gali remtis šiuo tiesioginiu veikimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teisme.

C – Dėl penktojo ir devintojo prejudicinių klausimų

84. Penktuoju ir devintuoju klausimais prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas siekia atriboti EB ir Tuniso susitarimo 89 straipsnio ir EB ir Libano susitarimo 85 straipsnio taikymo sritį norėdamas sužinoti, ar į jų taikymo sritį patenka toks nacionalinės teisės aktas, kaip nagrinėjamas pagrindinėje byloje, pagal kurį neleidžiama visiškai arba iš dalies, atsižvelgiant į konkretų atvejį, atskaityti dividendų, gautų iš bendrovių, kurių buveinė arba faktinė vadovybė yra už Sąjungos arba EEE ribų.

85. EB ir Tuniso susitarimo 89 straipsnio pirmoje įtraukoje ir EB ir Libano susitarimo 85 straipsnio a punkte numatyta, kad šiais susitarimais neišplečiamos mokestinės lengvatos, kurias valstybė narė yra suteikusi pagal sutartį dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo.

86. Priešingai nei Portugalijos vyriausybė, kuri dėl EB ir Tuniso susitarimo 89 straipsnio pirmos įtraukos atsako į klausimą remdamasi su Tuniso Respublika pasirašyta dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartimi, kaip ir Komisija, manau, jog šios nuostatos tikslas yra neleisti, kad sutartyje dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, kurią Portugalijos Respublika sudarė su *kita* valstybe nei Tuniso Respublika, numatyta taisyklė būtų išplėsta Tuniso rezidentui, kurio rezidavimo valstybė nėra minėtos sutarties šalis.

87. Tačiau SECIL nesiekia įgyti pranašumo, suteikiamo pagal sutartį dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, kurią Portugalijos Respublika yra sudariusi su kita valstybe nei Tuniso Respublika.

88. Tas pats pasakytina apie EB ir Libano susitarimo 85 straipsnio a punktą.

89. EB ir Tuniso susitarimo 89 straipsnio antroje įtraukoje ir EB ir Libano susitarimo 85 straipsnio b punkte šių susitarimų šalims leidžiama priimti arba taikyti visas priemones, skirtas sukčiavimo ar tyčinio vengimo mokėti mokesčius prevencijai.

90. Tačiau, kadangi šioje byloje nėra pareikšta jokių kaltinimų sukčiavimu ar mokesčių vengimu, minėtos nuostatos netaikomos.

91. Galiausiai EB ir Tuniso susitarimo 89 straipsnio trečioje įtraukoje ir EB ir Libano susitarimo 85 straipsnio c punkte Portugalijos mokesčių institucijoms leidžiama taikyti atitinkamas jų mokesčių teisės aktų nuostatas mokesčių mokėtojams, kurių padėtis nėra lygiavertė, kiek tai susiję su jų rezidavimo vieta.

92. Portugalijos vyriausybės teigimu, remdamasi tomis nuostatomis, ji gali atskirti mokesčių mokėtojus pagal jų rezidavimo vietą ir kapitalo investavimo vietą.

93. Nesutinku su tokiu minėtų nuostatų aiškinimu, pagal kurį į jas įtraukiamas kriterijus, t. y. kapitalo investavimo vietos kriterijus, kuris galėtų pateisinti skirtingą požiūrį.

94. Be to, SECIL yra Portugalijoje reziduojanti bendrovė, o pagal nagrinėjamas nuostatas neleidžiama, kad ji kaip tokia bendrovė rezidentė būtų diskriminuojama dėl savo patronuojamųjų bendrovių rezidavimo vietos.

95. Šiuo klausimu norėčiau priminti nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką, pagal kurią „dividendus iš užsienio gaunančios bendrovės akcininkės padėtis yra panaši į nacionalinės kilmės dividendus gaunančios bendrovės akcininkės padėtį, nes abiem atvejais gautas pelnas iš principo gali būti apmokestintas kelis kartus“⁴⁴.

96. Todėl siūlau Teisingumo Teismui atsakyti į penktąjį ir devintąjį klausimus taip, kad tokie nacionalinės teisės aktai, kurie yra nagrinėjami pagrindinėje byloje, pagal kuriuos neleidžiama visiškai arba iš dalies, atsižvelgiant į konkretų atvejį, atskaityti dividendų, gautų iš bendrovių, kurių buveinė arba faktinė vadovybė yra už Sąjungos arba EEE ribų, negali būti grindžiami nei EB ir Tuniso susitarimo 89 straipsniu, nei EB ir Libano susitarimo 85 straipsniu.

D – Dėl ketvirtojo, šeštojo, aštuntojo ir dešimtojo prejudicinių klausimų

97. Ketvirtuoju, šeštuoju, aštuntuoju ir dešimtuoju klausimais prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas teiraujasi, ar EB ir Tuniso susitarimo 34 straipsnį ir EB ir Libano susitarimo 31 straipsnį reikia aiškinti taip, kad jais draudžiami tokie valstybės narės teisės aktai, kurie nagrinėjami pagrindinėje byloje, pagal kuriuos teisė išvengti paskirstytojo pelno dvigubo ekonominio apmokestinimo suteikiama tik tuo atveju, jeigu pelną paskirstančios bendrovės buveinė ar faktinė vadovybė yra Portugalijos teritorijoje arba ši bendrovė reziduoja kitoje Sąjungos arba EEE valstybėje narėje, o teigiamai atsakius į šį klausimą, – kokių iš to kyla padarinių.

1. Dėl laisvo kapitalo judėjimo, užtikrinamo EB ir Tuniso susitarimo 34 straipsniu ir EB ir Libano susitarimo 31 straipsniu, apribojimo nagrinėjamuose Portugalijos teisės aktuose

98. Kaip jau neseniai nurodžiau savo išvados byloje *Timac Agro Deutschland* (C-388/14, EU:C:2015:533) 27 punkte, tiesioginių mokesčių ir pagrindinių laisvių srityje Teisingumo Teismas nustatinėja diskriminacijos buvimą remdamasis apribojimu, t. y. pagrindinių laisvių kliūtimi, atsirandančia dėl mokesčių mokėtojų, kurių padėtis yra objektyviai panaši, skirtingo vertinimo arba dėl mokesčių mokėtojų, kurių padėtis skirtinga, vienodo vertinimo.

99. Tai leidžia valstybėms narėms pateisinti nagrinėjamą priemonę remiantis vienu ar keliais teismo praktikoje apibrėžtais privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais, kuriais remiantis diskriminacijos paprastai neįmanoma pateisinti, nes ji gali būti pateisinama tik remiantis ESV sutartyje aiškiai nurodytomis priežastimis, t. y. viešąja tvarka, visuomenės saugumu ir visuomenės sveikata, kurios yra beveik neaktualios mokesčių srityje.

44 — Sprendimas *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-35/11, EU:C:2012:707, 37 punktas). Šiuo klausimu taip pat žr. sprendimus *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774, 62 punktas) ir *Haribo Lakritzen Hans Riegel ir Österreichische Salinen* (C-436/08 ir C-437/08, EU:C:2011:61, 59 punktas).

100. Iš nusistovėjusios Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad laisvam kapitalo judėjimui kliudo nacionalinės priemonės, „kurios gali atgrasyti nerezidentus investuoti valstybėje narėje arba šios valstybės narės rezidentus tai daryti kitose valstybėse“⁴⁵.

101. Kaip Teisingumo Teismas nusprendė Sprendimo *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* (C-374/04, EU:C:2006:773) 46 punkte, „nustatant, ar skirtingas mokestinis vertinimas yra diskriminacinis, <...> reikia nustatyti, ar pagal nagrinėjamą nacionalinės teisės nuostatą atitinkamų bendrovių padėtys yra objektyviai panašios. Iš teismo praktikos iš tiesų matyti, kad diskriminacija yra skirtingų taisyklių taikymas panašioms situacijoms arba tos pačios taisyklės taikymas skirtingoms situacijoms“.

102. Dėl dvigubo ekonominio apmokestinimo išvengimo Teisingumo Teismas yra ne kartą nusprendęs, kad SESV 63 straipsniu „valstybė narė, dividendams, kuriuos bendrovės rezidentėms išmokėjo kitos bendrovės rezidentės, taikanti ekonominio dvigubo apmokestinimo išvengimo sistemą, įpareigojama vienodai vertinti ir bendrovių nerezidenčių bendrovėms rezidentėms išmokėtus dividendus“⁴⁶.

103. Šiuo atveju, kaip nurodo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, CIRC 46 straipsnyje teisė į dvigubo ekonominio apmokestinimo išvengimą suteikiama tik dividendams, išmokamiems Portugalijos bendrovėms, atitinkančioms tam tikrus būtiniausius reikalavimus, susijusius su dividendus paskirstančios bendrovės akcinio kapitalo turima dalimi, šio akcinio kapitalo verte ir turėjimo trukme⁴⁷. Šis dvigubo apmokestinimo išvengimas pasireiškia visiškai nagrinėjamų dividendų atskaita iš Portugalijos bendrovių apmokestinamojo pelno. Dalinė 50 % atskaita šioje nuostatoje numatyta, jeigu nėra tenkinamas vienas iš šių būtiniausių reikalavimų.

104. Tačiau ši teisė į visišką ar dalinę atskaitą galima tik tuo atveju, jeigu paskirstančiosios bendrovės buveinė arba faktinė vadovybė yra Portugalijos teritorijoje arba ji reziduoja kitoje Sąjungos arba EEE valstybėje narėje.

105. Vis dėlto bendrovės, gaunančios dividendus iš bendrovės, kurios buveinė arba faktinė vadovybė, kaip ir bendrovių *Ciments de Gabés* ir *Ciments de Siblinge*, yra trečiojoje valstybėje, kaip antai Tunise arba Libane, apmokestinamos 23 % pelno mokesčiu, nebent pagal dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį taikomas sumažintas tarifas.

106. Iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad Portugalijos Respublika nėra sudariusi tokios sutarties su Libano Respublika ir kad su Tuniso Respublika sudarytos sutarties 10 straipsnio 2 dalyje numatytas maksimalus 15 % tarifas.

107. Iš to, kas nurodyta pirmiau, darytina išvada, kad faktinis dividendų apmokestinimo tarifas yra nustatytas (Tuniso kilmės dividendams – ne daugiau kaip 15 %, Libano kilmės dividendams – 23 %), o Portugalijos, ES arba EEE kilmės dividendams taikomas 0 % (visiškai atskaita) arba 11,5 % (50 % dalinė atskaita) tarifas.

108. Taigi Portugalijos mokesčių mokėtojai vertinami skirtingai, atsižvelgiant į jų gaunamų dividendų kilmę.

45 — Sprendimas *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company* (C-190/12, EU:C:2014:249, 39 punktas). Šiuo klausimu taip pat žr. sprendimus *A* (C-101/05, EU:C:2007:804, 40 punktas); *Haribo Lakritzen Hans Riegel ir Österreichische Salinen* (C-436/08 ir C-437/08, EU:C:2011:61, 50 punktas) ir Sprendimo *Santander Asset Management SGIIC ir kt.* (C-338/11–C-347/11, EU:C:2012:286, 15 punktas).

46 — Sprendimas *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-35/11, EU:C:2012:707, 38 punktas). Šiuo klausimu taip pat žr. sprendimus *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774, 72 punktas) ir *Haribo Lakritzen Hans Riegel ir Österreichische Salinen* (C-436/08 ir C-437/08, EU:C:2011:61, 60 punktas).

47 — Reikia, kad dividendus gaunančiai bendrovei tiesiogiai priklausytų bent 10 % paskirstančiosios bendrovės įstatinio kapitalo dalis arba šios kapitalo dalies vertė būtų bent 20 000 000 EUR ir kad ši dalis priklausytų jai bent metus.

109. Be to, nekyla jokių abejonių, kad SECIL padėtis yra objektyviai panaši į Portugalijos mokesčių mokėtojo, kuris gauna Portugalijos arba Sąjungos ar EEE valstybės narės kilmės dividendus, padėtį⁴⁸.

110. Todėl pagrindinėje byloje nagrinėjamas iš Portugalijos teisės aktų kylantis skirtingas požiūris yra pagal EB ir Tuniso susitarimo 34 straipsnį ir EB ir Libano susitarimo 31 straipsnį draudžiamas apribojimas.

2. Dėl EB ir Libano susitarimo 33 straipsnyje numatytos apsaugos sąlygos taikytinumo

111. Kaip pažymi Švedijos vyriausybė, skirtingai nei EB ir Tuniso susitarime, EB ir Libano susitarimo 33 straipsnyje yra numatyta apsaugos sąlyga, analogiška SESV 64 straipsnio 1 dalyje esančiai apsaugos sąlygai.

112. Iš tiesų EB ir Libano susitarimo 31 straipsnyje laisvas kapitalo judėjimas užtikrinamas tik „[taikant] 33 straipsnio [nuostatas]“, kurių 1 dalyje nustatyta, kad „31 <...> [straipsnio] nuostatos neturi įtakos apribojimams, kurie šio Susitarimo įsigaliojimo dieną galioja Šalių tarpusavyje [tarp Šalių] kapitalo, susijusio su tiesioginėmis investicijomis, įskaitant į nekilnojamąjį turtą, tarpusavio judėjimui, įsisteigimui, finansinių paslaugų teikimui ir vertybinių popierių įtraukimui į kapitalo rinkas“.

113. Minėto straipsnio 2 dalyje priduriama: „tačiau tai neturi įtakos [Sąjungos] rezidentų investicijų Libane arba Libano rezidentų investicijų [Sąjungoje] ir iš jų gauto pelno pervedimui į užsienį“.

114. Kadangi ši byla yra susijusi su *Ciments de Sibline* savo akcininkei Portugalijoje išmokėtų dividendų vertinimu, t. y. dividendų, mokamų iš pelno iš Libane įvykdytų Sąjungoje reziduojančio asmens investicijų, kaip tai suprantama pagal EB ir Libano susitarimo 33 straipsnio 2 dalį, manau, šiuo atveju apsaugos sąlyga netaikoma.

115. Galiausiai reikia išnagrinėti, ar nagrinėjamą apribojimą galima pateisinti.

3. Dėl apribojimo pateisinimo

116. Šeštuoju ir dešimtuoju klausimais prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas siekia sužinoti, ar EB ir Tuniso susitarimu ir EB ir Libano susitarimu užtikrinamo laisvo kapitalo judėjimo apribojimą galima pateisinti, jeigu nėra bendradarbiavimo susitarimo, prilygstančio nustatytam Direktyvoje 77/799⁴⁹.

117. Keista, tačiau, išskyrus EB ir Tuniso susitarimo 28 straipsnį ir EB ir Libano susitarimo 27 straipsnį, kuriuose numatyta galimybė pateisinti laisvo prekių judėjimo apribojimą, suformuluotą beveik taip pat kaip SESV 36 straipsnis, šiuose susitarimuose nenumatyta jokie pateisinimo, kuris prilygtų SESV 45 straipsnio 3 dalyje, 52 straipsnio 1 dalyje, 62 straipsnyje ir 65 straipsnio 1 dalies b punkte bei 2 dalyje numatytiems pateisinimams, t. y. dėl viešosios tvarkos, visuomenės saugumo ir visuomenės sveikatos.

118. Tačiau ir šiuo atveju šioje byloje iškeltam klausimui galima pritaikyti Teisingumo Teismo praktiką dėl nacionalinio tiesioginio apmokestinimo ir ESV sutarties nuostatų dėl pagrindinių judėjimo laisvių (tiksliau dėl įsisteigimo laisvės, laisvo paslaugų teikimo ir laisvo kapitalo judėjimo)⁵⁰.

48 — Žr. šios išvados 95 punktą.

49 — Ši direktyva buvo panaikinta ir pakeista 2011 m. vasario 15 d. Tarybos direktyva 2011/16/ES dėl administracinio bendradarbiavimo apmokestinimo srityje ir panaikinančia Tarybos direktyvą 77/799/EEB (OL L 64, p. 1)

50 — Tiesioginiai mokesčiai nėra susiję su laisvu prekių judėjimu.

119. Jau pažymėjau, kad minėtų judėjimo laisvių apribojimai nacionalinėmis tiesioginio apmokestinimo priemonėmis vargu ar gali būti pateisinami dėl priežasčių, susijusių su viešąja tvarka, visuomenės saugumu arba visuomenės sveikata. Tai įrodo faktas, kad nė vienas iš maždaug 250 Teisingumo Teismo sprendimų dėl nacionalinių mokestinių priemonių atitikties ESV sutarčiai niekada nebuvo grindžiamas šių pateisinimų buvimu ar nebuvimu.

120. Visi kiti pateisinimai (arba privalomieji bendrojo intereso pagrindai), kurie buvo nagrinėjami minėtose bylose, buvo laipsniškai įtraukiami į Sąjungos teisę (pirmiausia teoriškai, o vėliau konkrečiais atvejais) tik remiantis Teisingumo Teismo praktika, kurioje nurodoma mokesčių sistemos darna, būtinybė užtikrinti mokesčių kontrolės veiksmingumą ir kovoti su sukčiavimu bei mokesčių vengimu arba užtikrinti tolygų apmokestinimo kompetencijos pasidalijimą.

121. Šiuo atžvilgiu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nuoroda į Direktyvą 77/799, kurią jis laiko „bendradarbiavimo susitarimu“, tiesiogiai nukreipiama į judėjimo laisvių apribojimų pateisinimą būtinybe užtikrinti mokesčių kontrolės veiksmingumą ir kovoti su mokesčių vengimu bei sukčiavimu, dėl kurių ESV sutartyje nieko nenurodyta. Teisingumo Teismo praktika dėl ESV sutarties aiškinimo yra juo labiau pritaikytina šiai bylai, kurioje nagrinėjamas laisvas kapitalo judėjimas, pagal ESV sutartį taikomas santykiuose su trečiosiomis šalimis.

122. Teisingumo Teismas pritarė kapitalo judėjimo apribojimų pateisinimams būtent santykių su trečiosiomis šalimis srityje, nors atsisakė jiems pritarti kapitalo judėjimo ribojimų tarp valstybių narių atveju. Iš tiesų yra nemažai sprendimų, kuriuose Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad Direktyva 77/799 valstybėms narėms leidžiama užtikrinti veiksmingą mokesčių surinkimą, nesant reikalo taikyti kapitalo judėjimo apribojimų. Akivaizdu, kad direktyvos netaikytinumas trečiosioms šalims keičia padėtį, išskyrus, kaip nusprendė Teisingumo Teismas, atvejį, kai yra dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis, kurioje yra trečiosios valstybės ir valstybės narės, kuri taiko ginčijamą mokestinę priemonę, administracinio bendradarbiavimo nuostatos⁵¹.

123. Kaip pažymi Portugalijos ir Švedijos vyriausybės, jeigu siekiant atmesti bet kokią laisvo kapitalo judėjimo apribojimo pateisinimą būtų remiamasi tuo, kad EB ir Tuniso susitarime ir EB ir Libano susitarime šiuo klausimu nieko nenurodyta, tuomet kapitalo judėjimams tarp Tuniso ir Libano arba šių šalių kilmės kapitalo judėjimams būtų taikoma liberalesnė tvarka nei kapitalo judėjimams tarp valstybių narių ir valstybių narių bei trečiųjų šalių, kurių atveju privalomieji bendrojo intereso pagrindai gali pateisinti kai kuriuos apribojimus, kuriuos nustato valstybės narės.

124. Kaip Tarptautinis Teisingumo Teismas yra nurodęs 1997 m. rugsėjo 25 d. sprendime byloje *Gabčíkovo-Nagymaros projektas (Vengrija / Slovakija)* dėl šalių pareigos „sąžiningai“ vykdyti sutartis, kaip to reikalaujama pagal Vienos konvencijos 26 straipsnį⁵², „pastaroji aplinkybė reiškia, kad konkrečiu atveju pirmenybė turi būti teikiama sutarties tikslui ir ketinimui, kurio siekdamas šalis sudarė šią sutartį, o ne pažodiniam jos aiškinimui. Pagal sąžiningumo principą šalis privalo taikyti sutartį pagrįstai ir taip, kad būtų galima pasiekti jos tikslą“⁵³.

51 — Žr., be kita ko, sprendimus *ELISA* (C-451/05, EU:C:2007:594, 91–100 punktai) ir *Établissements Rimbaud* (C-72/09, EU:C:2010:645, 33–51 punktai).

52 — Šiuo klausimu taip pat žr. 1986 m. kovo 21 d. Vienoje sudarytos Vienos konvencijos dėl sutarčių tarp valstybių ir tarptautinių organizacijų bei tarp tarptautinių organizacijų teisės 26 straipsnį ir sprendimus *Eddline El-Yassini* (C-416/96, EU:C:1999:107, 47 punktas) ir *Brita* (C-386/08, EU:C:2010:91, 43 punktas).

53 — TTT, 1997 m., p. 7, 142 punktas.

125. Kadangi man atrodo visiškai neįtikima, kad EB ir Tuniso susitarimo ir EB ir Libano susitarimo rengėjai būtų norėję suteikti visišką laisvę kapitalo judėjimams tarp Sąjungos ir šių dviejų šalių, nors kai kurie apribojimai galėtų būti taikomi kapitalo judėjimui tarp valstybių narių arba tarp valstybių narių ir trečiųjų šalių, manau, kad laisvo kapitalo judėjimo apribojimu nebūtų pažeidžiami EB ir Tuniso ir EB ir Libano susitarimai, jeigu jis būtų pateisinamas dėl vieno iš privalomųjų bendrojo intereso pagrindų⁵⁴, o tiksliau – tokiais pagrindais, kuriuos nurodo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

126. Šiomis aplinkybėmis Portugalijos vyriausybė, palaikoma Švedijos vyriausybės, remiasi mokesčių kontrolės veiksmingumu ir kova su sukčiavimu bei mokesčių vengimu, kad pateisintų tokį apribojimą, kuris yra nagrinėjamas pagrindinėje byloje, nes nėra Direktyvai 77/799 analogiškos administracinio bendradarbiavimo nei su Tuniso Respublika, nei su Libano Respublika priemonės.

127. Portugalijos vyriausybė patikslina, kad tarp Portugalijos Respublikos ir Libano Respublikos nėra dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties ir kad Portugalijos Respublikos ir Tuniso Respublikos dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties 25 straipsnyje numatytas informacijos mainų mechanizmas valstybėms nėra privalomas, kaip yra pagal minėtą direktyvą.

128. Kadangi pagal EB ir Tuniso susitarimo 89 straipsnio antrą įtrauką ir EB ir Libano susitarimo 85 straipsnio b punktą kiekvienai šaliai leidžiama priimti ir taikyti bet kokią priemonę, kuria siekiama išvengti sukčiavimo ir mokesčių vengimo, dėl šios išvados 90 punkte nurodytos priežasties manau, kad šioje byloje iš karto reikia atmesti bet koki šiuo pagrindu paremtą pateisinimą.

129. Norėčiau pridurti, kad Teisingumo Teismo praktikoje šis pateisinimas yra priimtinas tik nuostatomis, kuriomis konkrečiai siekiama kovoti su visiškai dirbtinėmis schemomis, skirtomis tam, kad būtų apeinami mokesčių įstatymai, o šioje byloje kalbama visai ne apie tai⁵⁵. Be to, nagrinėjamas pateisinimas niekada nebuvo pripažintas priimtiniu esant bendrai mokesčio sukčiavimo prezumpcijai.

130. Kalbant apie pateisinimą, susijusį su mokesčių kontrolės veiksmingumu laisvo kapitalo judėjimo tarp valstybių narių ir trečiųjų šalių atveju, reikia pasakyti, kad Teisingumo Teismas jau yra pripažinęs, kad šis pateisinimas „priimtinas tik kai pagal valstybės narės teisės aktus mokesčio lengvatos suteikimas priklauso nuo to, ar įvykdytos sąlygos, kurių laikymąsi galima patikrinti tik gavus informacijos iš trečiosios valstybės kompetentingų institucijų, o dėl to, kad ši trečioji valstybė neturi sutartinės pareigos pateikti informaciją, paaiškėja, jog iš jos neįmanoma jos gauti“⁵⁶.

131. Kaip nurodo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, pagal CIRC 46 straipsnį teisė į dvigubo ekonominio apmokestinimo išvengimą suteikiama tik Portugalijos bendrovėms, atitinkančioms tam tikrus būtiniausius reikalavimus, susijusius su dividendus paskirstančios bendrovės akcinio kapitalo turima dalimi, šio akcinio kapitalo verte ir turėjimo trukme, paskirstomo pelno atveju⁵⁷.

132. Šiuo atveju nei Portugalijos vyriausybė, nei prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas neteigia, kad nagrinėjamo pranašumo suteikimas priklausytų „nuo reikalavimų, kurių laikymąsi įmanoma patikrinti tik gavus trečiosios valstybės kompetentingų institucijų informaciją, įvykdymo“⁵⁸.

54 — Teisingumo Teismas EEB ir Turkijos asociacijos susitarimo srityje jau yra pripažinęs, kad apribojimą galima pateisinti privalomuoju bendrojo intereso pagrindu. Žr., pvz., sprendimus *Demir* (C-225/12, EU:C:2013:725, 40 punktas) ir *Dogan* (C-138/13, EU:C:2014:2066, 37 punktas).

55 — Žr. Sprendimą *ICI* (C-264/96, EU:C:1998:370, 26 punktas).

56 — Sprendimas *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company* (C-190/12, EU:C:2014:249, 84 punktas). Šiuo klausimu taip pat žr. Sprendimą *Haribo Lakritzen Hans Riegel ir Österreichische Salinen* (C-436/08 ir C-437/08, EU:C:2011:61, 67 punktas).

57 — Žr. šios išvados 103 punktą ir 48 išnašą.

58 — Sprendimas *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company* (C-190/12, EU:C:2014:249, 84 punktas).

133. Jeigu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas šiuo aspektu nuspręstų kitaip, Portugalijos vyriausybė galėtų remtis mokesčių kontrolės veiksmingumu, bet tik dėl dividendų, kuriuos gavo *Ciments de Sibline*, nes [Libanui] nėra sutartinės pareigos pateikti informaciją⁵⁹.

134. Kitaip būtų *Ciments de Gabés* gautų dividendų atveju, nes Portugalijos Respublikos ir Tuniso Respublikos dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties 25 straipsnyje numatytas informacijos mainų mechanizmas⁶⁰.

135. Vis dėlto reikėtų patikslinti, kad jeigu nagrinėjamos lengvatos suteikimas priklausytų nuo reikalavimų įvykdymo, kurio kompetentingos trečiosios šalies mokesčių institucijos negali patvirtinti, nes tai nebūtų, pavyzdžiui, informacija, kurią rinkti priklauso jų kompetencijai, šio pranašumo nebūtų galima atsisakyti suteikti, nesuteikus mokesčių mokėtojai galimybės pateikti būtiną informaciją.

136. Apibendrinant pasakytina, kad atsisakymas panaikinti arba sušvelninti dvigubą ekonominį apmokestinimą tokiais teisės aktais, kurie nagrinėjami pagrindinėje byloje, negali būti pateisinamas privalomuoju bendrojo intereso pagrindu.

4. Dėl EB ir Tuniso susitarimo 34 straipsnio ir EB ir Libano susitarimo 31 straipsnio pažeidimo pasekmių

137. Jeigu Teisingumo Teismas nuspręstų, kad tokiais nacionalinės teisės aktais, kurie nagrinėjami pagrindinėje byloje, pažeidžiamas EB ir Tuniso susitarimo 34 straipsnis ir EB ir Libano susitarimo 31 straipsnis, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas taip pat klausia Teisingumo Teismo, ar jis turėtų taikyti CIRC 46 straipsnio 1 dalyje nustatytą visišką atskaitos mechanizmą dividendams, kuriuos SECIL gavo iš *Ciments de Gabés* ir *Ciments de Sibline*.

138. Pirmiausia reikia priminti, jog „iš nusistovėjusios Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad teisė susigrąžinti pažeidžiant Sąjungos teisę valstybėje narėje surinktus mokesčius yra Sąjungos teisės nuostatomis, kuriomis tokie mokesčiai draudžiami ir kurių išaiškinimą pateikė Teisingumo Teismas, apmokestinamiesiems asmenims suteikiamų teisių pasekmė ir papildymas. Todėl iš principo valstybė narė turi sugrąžinti pažeidžiant Sąjungos teisę surinktus mokesčius“⁶¹.

139. Be to, Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, kad „jei valstybė narė surinko mokesčius pažeisdama Sąjungos teisę, asmenys turi teisę į tai, kad būtų sugrąžintas ne tik neteisėtai surinktas mokestis, bet ir šiai valstybei sumokėtos arba jos surinktos su šiuo mokesčiu tiesiogiai susijusios sumos“⁶².

140. Yra tik viena šios taisyklės išimtis, t. y. mokesčio perkėlimas kitiems subjektams⁶³, ir, nesant reglamentuojančių Sąjungos teisės aktų, jai taikomos nacionalinės procedūros taisyklės ir turi būti laikomasi lygiavertiškumo ir veiksmingumo principų⁶⁴.

141. Tas pats pasakytina apie mokesčius, surinktus pažeidžiant Europos ir Viduržemio jūros regiono šalių susitarimus, kurie „yra sudedamoji <...> [Sąjungos] teisės sistemos dalis“⁶⁵.

59 — Sprendimas *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company* (C-190/12, EU:C:2014:249, 84 punktas).

60 — Žr. šios išvados 85–87 punktus.

61 — Sprendimas *Nicula* (C-331/13, EU:C:2014:2285, 27 punktas). Šiuo klausimu taip pat žr. sprendimus *San Giorgio* (199/82, EU:C:1983:318, 12 punktas); *Metallgesellschaft ir kt.* (C-397/98 ir C-410/98, EU:C:2001:134, 84 punktas); *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774, 202 punktas); *Littlewoods Retail ir kt.* (C-591/10, EU:C:2012:478, 24 punktas), taip pat *Test Claimants in the Franked Investment Income Group Litigation* (C-362/12, EU:C:2013:834, 30 punktas).

62 — Sprendimas *Nicula* (C-331/13, EU:C:2014:2285, 28 punktas). Šiuo klausimu taip pat žr. sprendimus *Littlewoods Retail ir kt.* (C-591/10, EU:C:2012:478, 25 punktas) ir *Irimie* (C-565/11, EU:C:2013:250, 21 punktas).

63 — Žr. Sprendimą *Lady & Kid ir kt.* (C-398/09, EU:C:2011:540, 20 punktas).

64 — Žr. Sprendimą *Irimie* (C-565/11, EU:C:2013:250, 23 punktas).

65 — Sprendimas *Demirel* (12/86, EU:C:1987:400, 7 punktas).

142. Šiuo atveju Portugalijos mokesčių institucijos turi grąžinti SECIL sumas, surinktas pažeidžiant EB ir Tuniso susitarimo 34 straipsnį ir EB ir Libano susitarimo 31 straipsnį, su palūkanomis.

143. Šios sumos atitinka sumas, kurią sumokėjo SECIL ir kurią ji būtų sumokėjusi, jeigu *Ciments de Gabés* ir *Ciments de Sibline* gauti dividendai būtų buvę laikomi sumokėtais bendrovių, kurių buveinė arba faktinė vadovybė yra Sąjungos arba EEE teritorijoje, skirtumą.

144. Todėl siūlau Teisingumo Teismui į ketvirtąjį, šeštąjį, aštuntąjį ir dešimtąjį klausimus atsakyti taip, kad EB ir Tuniso susitarimo 34 straipsnį ir EB ir Libano susitarimo 31 straipsnį reikia aiškinti taip, kad jais draudžiami tokie valstybės narės teisės aktai, kurie nagrinėjami pagrindinėje byloje ir pagal kuriuos teisė į paskirstytojo pelno dvigubo ekonominio apmokestinimo išvengimą (visišką arba dalinį) suteikiama tik tuo atveju, jeigu paskirstančiosios bendrovės buveinė arba faktinė vadovybė yra Portugalijos teritorijoje arba ši bendrovė reziduoja kitoje Sąjungos arba EEE valstybėje narėje. Pažeidžiant šias nuostatas surinktas sumas reikia grąžinti mokesčių mokėtojui su palūkanomis.

E – Dėl vienuoliktojo ir dvyliktojo prejudicinių klausimų

145. Vienuoliktuoju ir dvyliktuoju klausimais prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nori sužinoti, ar SESV 63 straipsnį reikia aiškinti taip, kad juo draudžiami tokie nacionalinės teisės aktai, kurie nagrinėjami pagrindinėje byloje ir pagal kuriuos iš mokesčio bazės neleidžiama atskaityti dividendų, gautų iš bendrovių, kurių buveinė arba faktinė vadovybė yra už Sąjungos arba EEE ribų, nors tai leidžiama padaryti, jeigu dividendus paskirstančių bendrovių buveinė arba faktinė vadovybė yra Sąjungos arba EEE valstybėje narėje.

146. Kaip jau paaiškinau šios išvados 40–57 punktuose, ESV sutarties nuostatos taikomos tik jeigu jos atitinka EB ir Tuniso susitarimo ir EB ir Libano susitarimo nuostatas, ir, man atrodo, taip yra SESV 63 straipsnio 1 dalies atveju.

147. Dėl tų pačių priežasčių, kurias nurodžiau šios išvados 98–110 ir 116–144 punktuose, manau, kad tokiais teisės aktais, kaip šioje byloje nagrinėjami Portugalijos teisės aktai, nustatomas laisvo kapitalo judėjimo apribojimas, kurio negalima pateisinti.

F – Dėl tryliktojo prejudicinio klausimo

148. Tryliktuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas teiraujasi dėl SESV 64 straipsnyje numatytos apsaugos sąlygos taikytinumo pagrindinėje byloje.

149. Primenu, kad EB ir Tuniso susitarime nėra apsaugos sąlygos, panašios į SESV 64 straipsnyje numatytą apsaugos sąlygą, o EB ir Libano susitarimo 33 straipsnyje nustatyta apsaugos sąlyga yra siauresnė, nei numatyta SESV 64 straipsnyje.

150. ESV sutarties taikymo viršenybė atsiranda tik jeigu yra prieštaravimas tarptautinės teisės ir Sąjungos antrinės teisės nuostatoms, kuriomis laikomi EB ir Tuniso susitarimas ir EB ir Libano susitarimas, tačiau, mano nuomone, taip nėra.

151. Iš tiesų SESV 64 straipsnyje leidžiama, tačiau neįpareigojama taikyti kapitalo judėjimo tarp valstybių narių ir trečiųjų šalių apribojimus, buvusius iki 1993 m. gruodžio 31 d. Taigi niekas nekliudo valstybėms narėms jų vienašališkai atsisakyti tarptautiniame susitarime arba, kaip šiuo atveju teigia Švedijos vyriausybė ir Komisija, visiškai (kaip EB ir Tuniso susitarime) arba iš dalies (kaip EB ir Libano susitarime).

152. Todėl į šį klausimą atsakyti nereikia.

153. Jeigu Teisingumo Teismas vis dėlto nuspręstų kitaip, reikėtų išnagrinėti, ar yra tenkinamos SESV 64 straipsnio sąlygos.

154. Pagal minėto straipsnio 1 dalį „63 straipsnio nuostatos neklaido taikyti trečiosioms šalims 1993 m. gruodžio 31 d. pagal nacionalinę ar Sąjungos teisę galiojančių apribojimų, nustatytų kapitalo judėjimui į trečiąsias šalis ar iš jų, susijusiam su tiesioginėmis investicijomis, apimančiomis ir investicijas į nekilnojamąjį turtą, su įsisteigimu, finansinių paslaugų teikimu ar vertybinių popierių įsileidimu į kapitalo rinkas.“

155. Šiuo klausimu Portugalijos vyriausybė teigia, kad, nors ši byla yra susijusi su 2009 m. galiojusios redakcijos CIRC 46 straipsniu, lygiavertė nuostata buvo dar 1993 m. gruodžio 31 d.

156. Kaip Teisingumo Teismas nusprendė Sprendimo *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company* (C-190/12, EU:C:2014:249) 47 punkte, „kalbant apie SESV 64 straipsnio 1 dalyje nustatytą laiko kriterijų, iš nusistovėjusios Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad, nors iš esmės Sąjungos aktu nustatytą datą galiojančių teisės aktų turinį turi nustatyti nacionalinis teismas, Teisingumo Teismas turi pateikti Sąjungos sąvokos, kuria vadovaujamasi Sąjungos leidžiančią nukrypti tvarką taikant konkrečią datą „galiojantiems“ nacionalinės teisės aktams, aiškinimo gaires“.

157. Pagal nusistovėjusią teismo praktiką „bet kokiems nacionalinės teisės aktams, priimtiems vėliau, nei taip nurodyta data, vien dėl šio fakto nėra automatiškai netaikoma nagrinėjamu Sąjungos aktu įtvirtinta leidžianti nukrypti tvarka. Iš tikrųjų nuostata, kuri pagal savo esmę yra tapati ankstesniems teisės aktams arba kuri tik sumažina ar panaikina ankstesniuose teisės aktuose esančią Sąjungos teisėje įtvirtintų teisių ir laisvių naudojimosi kliūtį, patenka į leidimo nukrypti taikymo sritį. Tačiau teisės aktai, kurie grindžiami kitokia logika negu ankstesni teisės aktai ir kurie įtvirtina naujas procedūras, negali būti prilyginami nagrinėjamu Sąjungos aktu nurodytą datą galiojančiam teisės aktui“⁶⁶.

158. Jeigu Teisingumo Teismas padarytų išvadą, kad SESV 64 straipsnis taikytinas, tuomet prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui reikėtų patikrinti, ar nuostata, kuri iš esmės yra tapati CIRC 46 straipsnio nuostatai, tuo požiūriu, kad pagal ją atsisakoma dvigubo ekonominio apmokestinimo išvengimo iš trečiųjų šalių gautų dividendų atveju, galiojo 1993 m. gruodžio 31 d. Tik tokiu atveju CIRC 46 straipsnyje nustatytam apribojimui būtų taikoma SESV 64 straipsnyje numatyta apsaugos sąlyga.

G – Dėl keturioliktojo prejudicinio klausimo

159. Keturioliktoju prejudiciniu klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas teiraujasi, ar SESV 64 straipsnyje įtvirtinta apsaugos sąlyga neturėtų būti netaikoma dėl to, kad Portugalijos Respublika nustatė EBF 41 straipsnio 5 dalies b punkte numatytą mokestinių lengvatų sutartinio pobūdžio investicijoms režimą ir EBF 42 straipsnyje numatytą režimą, taikomą dividendams, kurių kilmės valstybės yra Afrikos šalys, kuriose oficialioji kalba yra portugalų, ir Rytų Timoras.

160. Šis klausimas kyla iš SECIL teiginio, kad Portugalijos Respublika negalėjo atsisakyti taikyti apsaugos sąlygą vien tais atvejais, kai taikomi EBF 41 straipsnio 5 dalies b punkte ir 42 straipsnyje numatyti specialieji mokestiniai režimai.

161. Atsižvelgdamas į savo atsakymus į pirmesnius klausimus, nemanau, kad būtina atsakyti į keturioliktąjį klausimą.

⁶⁶ — Sprendimas *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company* (C-190/12, EU:C:2014:249, 48 punktas). Šiuo klausimu taip pat žr. sprendimus *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774, 192 punktas); *Holböck* (C-157/05, EU:C:2007:297, 41 punktas) ir *A* (C-101/05, EU:C:2007:804, 49 punktas).

162. Taip yra dar ir todėl, kad, kaip teigia Komisija, specialiųjų mokesčių lengvatų režimo, taikomo sutartinio pobūdžio investicijoms ir dividendams iš Afrikos valstybių, kurių oficialioji kalba yra portugalų, ir iš Rytų Timoro, buvimas nėra šioje byloje reikšminga aplinkybė.

163. Šie režimai reiškia, kad Portugalijos Respublika nebegali iš Afrikos valstybių, kurių oficialioji kalba yra portugalų, ir Rytų Timoro gautiems dividendams taikyti savo bendrosios sistemos, susijusios su dividendais, gautais iš trečiųjų šalių, ir privalo taikyti šį specialųjį režimą. Negalima teigti, kad patvirtindama tokius specialiuosius režimus Portugalijos Respublika nusprendė atsisakyti galimybės remtis SESV 64 straipsnyje numatyta apsaugos sąlyga, kurios taikymo sritį galima riboti.

164. Jeigu iškiltų vienodo požiūrio klausimas, jis sietųsi tik su nacionaline teise ir priklausytų Portugalijos teismų jurisdikcijai.

VI – Išvada

165. Todėl siūlau Teisingumo Teismui taip atsakyti į *Tribunal Tributário de Lisboa* (Lisabonos mokesčių bylų teismas) pateiktus prejudicinius klausimus:

1. 1995 m. liepos 17 d. Briuselyje pasirašyto Europos ir Viduržemio jūros regiono šalių asociacijos susitarimo, steigiančio Europos Bendrijų ir jų valstybių narių bei Tuniso Respublikos asociaciją, Europos Bendrijos bei Europos anglių ir plieno bendrijos vardu patvirtinto 1998 m. sausio 26 d. Tarybos ir Komisijos sprendimu 98/238/EB, EAPB 31 straipsnis ir 2002 m. birželio 17 d. Liuksemburge pasirašyto Europos ir Viduržemio jūros regiono šalių asociacijos susitarimo, steigiančio Europos bendrijos bei jos valstybių narių ir Libano Respublikos asociaciją, Europos Bendrijos bei Europos anglių ir plieno bendrijos vardu patvirtinto 2006 m. vasario 14 d. Tarybos sprendimu 2006/356/EB, 30 straipsnis netaikomi pagrindinei bylai, kuri priskiriama tik laisvo kapitalo judėjimo sričiai.
2. 1995 m. liepos 17 d. Briuselyje pasirašyto Europos ir Viduržemio jūros regiono šalių asociacijos susitarimo, steigiančio Europos Bendrijų ir jų valstybių narių bei Tuniso Respublikos asociaciją, Europos Bendrijos bei Europos anglių ir plieno bendrijos vardu patvirtinto 1998 m. sausio 26 d. Tarybos ir Komisijos sprendimu 98/238/EB, EAPB, 34 straipsnis ir 2002 m. birželio 17 d. Liuksemburge pasirašyto Europos ir Viduržemio jūros regiono šalių asociacijos susitarimo, steigiančio Europos bendrijos bei jos valstybių narių ir Libano Respublikos asociaciją, Europos Bendrijos bei Europos anglių ir plieno bendrijos vardu patvirtinto 2006 m. vasario 14 d. Tarybos sprendimu 2006/356/EB, 31 ir 33 straipsniai yra aiškios, tikslios ir besąlyginės nuostatos ir veikia tiesiogiai.
3. 1995 m. liepos 17 d. Briuselyje pasirašyto Europos ir Viduržemio jūros regiono šalių asociacijos susitarimo, steigiančio Europos Bendrijų ir jų valstybių narių bei Tuniso Respublikos asociaciją, Europos Bendrijos bei Europos anglių ir plieno bendrijos vardu patvirtinto 1998 m. sausio 26 d. Tarybos ir Komisijos sprendimu 98/238/EB, EAPB, 34 straipsnis ir 2002 m. birželio 17 d. Liuksemburge pasirašyto Europos ir Viduržemio jūros regiono šalių asociacijos susitarimo, steigiančio Europos bendrijos bei jos valstybių narių ir Libano Respublikos asociaciją, Europos Bendrijos bei Europos anglių ir plieno bendrijos vardu patvirtinto 2006 m. vasario 14 d. Tarybos sprendimu 2006/356/EB, 31 ir 33 straipsniai turi būti aiškinami taip, kad jais draudžiami tokie valstybės narės teisės aktai, kurie nagrinėjami pagrindinėje byloje ir pagal kuriuos teisė į paskirstytojo pelno dvigubo ekonominio apmokestinimo išvengimą (visišką arba dalinį) suteikiama tik tuo atveju, jeigu paskirstančiosios bendrovės buveinė arba faktinė vadovybė yra Portugalijos teritorijoje arba ši bendrovė reziduoja kitoje Europos Sąjungos arba Europos ekonominės erdvės valstybėje narėje. Pažeidžiant šias nuostatas surinktas sumas reikia grąžinti mokesčių mokėtojui su palūkanomis.

4. Tokie nacionalinės teisės aktai, kurie yra nagrinėjami pagrindinėje byloje ir pagal kuriuos neleidžiama visiškai arba iš dalies, atsižvelgiant į konkretų atvejį, atskaityti dividendų, gautų iš bendrovių, kurių buveinė arba faktinė vadovybė yra už Sąjungos arba Europos ekonominės erdvės ribų, negali būti grindžiami nei 1995 m. liepos 17 d. Briuselyje pasirašyto Europos ir Viduržemio jūros regiono šalių asociacijos susitarimo, steigiančio Europos Bendrijų ir jų valstybių narių bei Tuniso Respublikos asociaciją, Europos Bendrijos bei Europos anglių ir plieno bendrijos vardu patvirtinto 1998 m. sausio 26 d. Tarybos ir Komisijos sprendimu 98/238/EB, EAPB, 89 straipsniu, nei 2002 m. birželio 17 d. Liuksemburge pasirašyto Europos ir Viduržemio jūros regiono šalių asociacijos susitarimo, steigiančio Europos bendrijos bei jos valstybių narių ir Libano Respublikos asociaciją, Europos Bendrijos bei Europos anglių ir plieno bendrijos vardu patvirtinto 2006 m. vasario 14 d. Tarybos sprendimu 2006/356/EB, 85 straipsniu.
5. SESV 63 straipsnį reikia aiškinti taip, kad juo draudžiami tokie nacionalinės teisės aktai, kurie nagrinėjami pagrindinėje byloje ir pagal kuriuos teisė į paskirstytojo pelno dvigubo ekonominio apmokestinimo išvengimą (visišką arba dalinį) suteikiama tik tuo atveju, jeigu paskirstančiosios bendrovės buveinė arba faktinė vadovybė yra Portugalijos teritorijoje arba ši bendrovė reziduoja kitoje Europos Sąjungos arba Europos ekonominės erdvės valstybėje narėje. Pažeidžiant šią nuostatą surinktas sumas reikia grąžinti mokesčių mokėtojui su palūkanomis.